

## Les tiers touchés par une procédure d'assistance administrative en matière fiscale

Auteur : Tobias Sievert

Date : 14 septembre 2019

L'arrêt du Tribunal administratif fédéral présenté ci-dessous a été annulé par le Tribunal fédéral son arrêt du 13 juillet 2020, [2C\\_376/2019\\*](#), résumé *in* : [Lawinside.ch/949](#).

[TAF, 08.04.2019, A-6871/2018](#)

*En matière d'assistance administrative, la transmission sans caviardage de renseignements relatifs à des tiers est admise lorsqu'elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'État requérant (cf. [art. 4 al. 3 LAAF](#)). Ces tiers endossent la qualité de personnes habilitées à recourir ([art. 19 al. 2 LAAF](#) et [48 PA](#)). L'AFC est tenue de les informer de l'existence de la procédure ([art. 14 al. 2](#) et [19 al. 2 LAAF](#)). À défaut, le droit d'être entendu des tiers est violé, engendrant en conséquence la nullité de la décision de l'AFC relative à la remise des informations à l'Etat requérant.*

### Faits

L'Espagne adresse une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (AFC). La demande vise à déterminer si un **contrat de cession** de droits de participation respecte les conditions du marché. Outre le contribuable formellement visé, des **informations relatives à des sociétés tierces sont citées dans le contrat**.

L'AFC **accorde** l'assistance administrative et notifie sa décision au contribuable ainsi qu'à la société dont les droits de participation font l'objet de la cession. Les **sociétés tierces citées dans le contrat ne sont pas notifiées**. Ces dernières n'ont **pas fait l'objet d'un caviardage** sur le contrat que l'AFC envisage de remettre à l'Espagne, étant donné que l'AFC estime la transmission de ces informations comme **vraisemblablement pertinente** au regard de la question fiscale posée.

La décision de l'AFC est déférée au Tribunal administratif fédéral (TAF). Celui-ci doit se pencher sur les garanties procédurales accordées aux tiers touchés par la procédure d'assistance administrative.

### Droit

En matière d'assistance administrative, l'AFC est tenue d'informer de la procédure non seulement la personne formellement concernée, mais également **toute personne dont elle peut supposer qu'elle est habilitée à recourir** ([art. 14](#) et [19 al. 2 LAAF](#)). Le devoir d'informer dépend donc de la **qualité pour recourir** (cf. [art. 48 PA](#)). L'absence de possibilité de participer à la procédure constitue une **violation grave** des règles essentielles de procédure, sanctionnée par la **nullité** de la décision.

Concernant la transmission de renseignements de tiers, l'[art. 4 al. 3 LAAF](#) prévoit que cette transmission est exclue lorsque les renseignements ne sont pas **vraisemblablement pertinents** pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée.

En l'espèce, le TAF se penche sur la question de savoir si les informations concernant les sociétés

tierces citées sur le contrat sont vraisemblablement pertinentes. Cette analyse permettra de déterminer si les sociétés endossent la **qualité de personnes habilitées à recourir** ([art. 19 al. 2 LAAF](#)) **ou de tiers non concernés** ([art. 4 al. 3 LAAF](#)).

Comme le soutient l'AFC elle-même, pour déterminer si la cession des droits est intervenue à des conditions de marché, il est nécessaire d'examiner les prestations effectuées ou touchées par les différentes sociétés en cause. Le TAF en conclut, comme le relève l'AFC, que les **informations relatives aux sociétés citées dans le contrat sont vraisemblablement pertinentes**. Ainsi, les sociétés ne peuvent **pas être considérées comme des tiers non concernés** selon l'[art. 4 al. 3 LAAF](#). C'est donc à bon droit que l'AFC n'a **pas procédé à leur caviardage**.

Cela étant, le TAF relève que ces sociétés endossent **en conséquence la qualité de personnes habilitées à recourir** au sens des [art. 14](#) et [19 al. 2 LAAF](#) en lien avec l'[art. 48 PA](#), étant donné que des renseignements les concernant sont susceptibles d'être remis à l'Espagne. Or, ces sociétés n'ont **pas été informées de l'existence de la procédure**. Elles ne se sont également pas vu notifier la décision de l'AFC.

Dans ces circonstances, le TAF retient une violation grave du droit d'être entendu des sociétés impliquées, sous le volet de la notification de la procédure. Par conséquent, le TAF déclare la décision de l'AFC **nulle**.

Partant, le recours est admis.

#### **Note**

Il est constant que l'AFC décide de la transmission de renseignements relatifs à des tiers sans les en informer au préalable. L'AFC soutient fréquemment que ces tiers sont **liés à la question fiscale** faisant l'objet de la demande, de sorte que caviarder leurs noms reviendrait à supprimer des **informations pertinentes, sans toutefois les en informer au préalable**, au motif qu'ils ne seraient pas dans une relation suffisamment étroite avec le litige et qu'ils ne seraient pas atteints dans leurs intérêts propres.

Cette pratique ne semble pas respecter les **garanties procédurales** accordées aux **tiers impliqués**, comme le relève notamment l'arrêt résumé ci-dessus. En particulier, si l'AFC renonce de supprimer le nom d'un tiers, c'est précisément parce qu'elle estime que son identité est en lien avec la question fiscale formulée dans la demande ou, qu'à tout le moins, ce renseignement a une certaine pertinence qui justifie qu'il ne soit pas biffé. Ce tiers peut faire valoir un **intérêt digne de protection** à participer à la procédure au sens de l'[art. 48 PA](#), **ne serait-ce qu'afin de plaider son éventuel droit au caviardage** (cf. [art. 4 al. 3 LAAF](#)) ou la protection de ses données personnelles (cf. [art. 25 LPD](#)).

L'AFC a déposé un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt du TAF faisant l'objet du présent résumé.

Enfin, dans un arrêt publié le 9 septembre dernier, le TAF a admis le recours du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence qui dénonçait la pratique de l'AFC de transmettre aux États-Unis les noms de personnes indirectement concernées par une procédure d'assistance administrative sans les en informer au préalable ([TAF, 03.09.2019, A-5715/2018](#)). Avant d'obtenir gain de cause au TAF, le Préposé fédéral avait dénoncé cette pratique, sans succès, auprès du Département fédéral des finances ([Décision du DFF du 20 septembre 2018](#)). L'arrêt du TAF fera prochainement l'objet d'un résumé sur [LawInside.ch](#).