

BGer 2C_114/2023 vom 26. April 2024

Bundesgericht, 2024-04-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_114_2023

FR: TF 2C_114/2023 du 26 avril 2024

IT: TF 2C_114/2023 del 26 aprile 2024

Erwägungen

E. 1

Selon l' art. 83 let . h LTF, le recours en matière de droit public est irrecevable contre les décisions en matière d'entraide administrative internationale, à l'exception de l'assistance administrative en matière fiscale. Il découle de l' art. 84a LTF que, dans ce dernier domaine, le recours 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 .

E. 1.1

D'après la jurisprudence, la présence d'une question juridique de principe suppose que la décision en cause soit importante pour la pratique; cette condition est en particulier réalisée lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreuses causes 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; arrêt 2C_289/2015 du 5 avril 2016 consid. 1.2.1 non publié in ATF 142 II 218). Le Tribunal fédéral entre aussi en matière lorsqu'une cause qui soulève une question juridique de principe en vertu de l' art. 84a LTF était encore ouverte au moment du dépôt du recours (arrêts 2C_79/2022 du 9 août 2023 consid. 1.1.1; 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 1.3.2).

E. 1.2

Les recourants font valoir que la présente cause soulève notamment la question juridique de principe de l'application dans le temps de l' art. 18a LAAF , qui prévoit que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées. Il s'agit de savoir si cette disposition s'applique également aux demandes d'assistance administrative qui étaient pendantes à la date de son entrée en vigueur le 1er novembre 2019,

Le Tribunal fédéral a déjà tranché la question juridique de principe de l'application dans le temps de l' art. 18a LAAF dans l'arrêt 2C_795/2022 du 15 mars 2024. Comme cette question était encore ouverte lors du dépôt du recours dans la présente cause, le recours remplit néanmoins la condition de recevabilité de l' art. 84a LTF (supra consid. 1.1 in fine).

E. 1.3

Au surplus, les recourants, qui ont qualité pour agir (cf. art. 89 al. 1 LTF), ont recouru en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et dans les formes prévues (art. 42 LTF).

E. 1.4

Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, en vertu de l' art. 106 al. 2 LTF , il n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 149 III 81 consid. 1.3; 148 I 127 consid. 4.3; 145 V 304 consid. 1.2).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées à l' art. 105 al. 2 LTF .

E. 3

La demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 formée par l'État requérant est régie par l'art. 28 CDI CH-FR et sur le chiffre XI du Protocole additionnel à la CH-FR. Sur le plan interne, c'est la LAAF, applicable en l'espèce (cf. art. 24 LAAF), qui concrétise l'exécution en Suisse de l'assistance administrative en matière d'échange de renseignements sur demande (cf. art. 1 LAAF ; ATF 146 II 150 consid. 5.4; 143 II 224 consid. 6.1; 628 consid. 4.3).

E. 4

La demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 qui est à l'origine des décisions de l'Administration fédérale objets de la présente procédure a fait l'objet d'un arrêt de principe du 26 juillet 2019, qui a été partiellement publié (ATF 146 II 150 ; supra let. A.a). Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a d'abord constaté que cette demande, qui concernait plusieurs dizaines de milliers de personnes, revêtait les caractéristiques d'une demande dite "collective" (ATF 146 II 150 consid. 4). Il a ensuite retenu que l'autorité requérante était fondée à demander l'assistance administrative de la Suisse pour les périodes fiscales 2010 à 2015 en identifiant ces personnes par d'autres moyens que par leur nom et leur adresse (ATF 146 II 150 consid. 5) et que, sur le fond, les conditions de l'assistance administrative à la France étaient remplies; en effet, les renseignements demandés remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR et la demande ne constituait pas une pêche aux renseignements inadmissible (ATF 146 II 150 consid. 6). Enfin, le Tribunal fédéral a jugé que l'autorité requérante avait fourni des assurances suffisantes que les informations qu'elle recevrait ne seraient pas transmises aux autorités pénales françaises pour être utilisées dans la procédure pénale qui était alors ouverte en France contre la Banque, en violation du principe de spécialité et de l'obligation de garder le secret prévue à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR (ATF 146 II 150 consid. 7).

Le Tribunal administratif fédéral s'est largement référé à cet arrêt de principe pour rejeter les recours de A. _____ et de B. _____. Il a par ailleurs jugé, en substance, que c'était en vain que les recourants se prévalaient de la prescription des créances fiscales en France pour contester la pertinence vraisemblable de renseignements requis (consid. 8) et que l'assistance administrative requise pouvait être exécutée nonobstant le décès de D. _____ et de E. _____ (consid. 3).

E. 5

Les recourants reprochent au Tribunal administratif fédéral d'avoir violé l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR en confirmant l'octroi de l'assistance administrative à l'autorité requérante sans avoir réexaminé, le cas échéant en demandant une précision à la France, la pertinence

vraisemblable des renseignements requis, au regard du temps écoulé depuis la date de la demande d'assistance administrative et de la prescription des créances fiscales en France, dont ils avaient pourtant démontré qu'elle était désormais acquise.

E. 5.1

Selon l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants.

La condition de la pertinence vraisemblable a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux États contractants de demander des renseignements au hasard ou qui ne sont pas susceptibles d'apporter un éclairage sur les affaires fiscales d'un contribuable particulier (ch. XI par. 2 du Protocole additionnel à la CDI CH-FR).

Selon la jurisprudence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (cf. notamment ATF 145 II 112 consid. 2.1.1; 144 II 29 consid. 4.2.2; 144 II 206 consid. 4.3; 142 II 161 consid. 2.1.1). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'État requérant. L'État requis se limite à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (cf. ATF 148 II 336 consid. 7.2; 142 II 161 consid. 2.1.1). L'État requis ne peut pas examiner les objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale menée à l'étranger, ni déterminer lui-même si d'éventuels obstacles procéduraux du droit interne de l'État requérant empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus (ATF 144 II 206 consid. 4.3 et les arrêts cités). Il n'incombe en particulier pas à l'État requis d'examiner si certaines périodes fiscales concernées par une demande d'assistance administrative pourraient être atteintes par la prescription dans l'État requérant, quand bien même l'existence d'un tel délai serait mentionnée dans la demande d'assistance administrative elle-même (arrêts 2C_795/2022 du 15 mars 2024; 2C_662/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4.1 et 5.4.2). La possibilité que des périodes fiscales puissent être atteintes par la prescription dans l'État requérant n'a donc pas d'incidence sur la pertinence vraisemblable des renseignements demandés concernant ces périodes (cf. aussi arrêt 2C_912/2022 du 26 avril 2024 consid. 6.3). L'objection de la prescription doit être soulevée devant les autorités compétentes de l'État requérant (arrêt 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 5.2).

E. 5.2

Au vu de ce qui précède, c'est en vain que les recourants reprochent au Tribunal administratif fédéral d'avoir confirmé la transmission de renseignements sans avoir "réexaminé" leur pertinence vraisemblable au regard du temps écoulé et de la prescription en France.

E. 5.3

Au surplus, les recourants ne soutiennent à juste titre pas que les renseignements ne rempliraient plus la condition de la pertinence vraisemblable en raison du décès de feus D._____ et E._____. Il n'incombe pas à l'État requis de refuser de transmettre des renseignements parce que la personne visée par la demande d'assistance administrative est décédée, au motif que ces renseignements ne seraient de ce fait pas vraisemblablement pertinents, car le point de savoir si les renseignements conservent leur utilité pour l'État requérant dans une telle situation relève aussi du droit interne de l'État requérant, dont la cognition échappe à l'État requis. En d'autres termes, le fait que la personne visée par une demande d'assistance administrative soit décédée n'affecte pas la réalisation de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements qui sont requis à son sujet (arrêt 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 5.3).

E. 5.4

On ne discerne donc aucune violation de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR dans le cas d'espèce.

E. 6

Les recourants reprochent également aux juges précédents d'avoir appliqué l'art. 18a LAAF au cas d'espèce et d'avoir, en conséquence, confirmé la transmission des renseignements requis malgré le décès des deux personnes concernées. Ils font valoir que l'art. 18a LAAF, qui permet la transmission de renseignements concernant des personnes décédées, a une portée matérielle en tant qu'elle permet, depuis son entrée en vigueur le 1er novembre 2019, l'échange de renseignements concernant des personnes décédées. En conséquence, elle ne pourrait pas s'appliquer de manière rétroactive aux demandes d'assistance administrative formées avant le 1er novembre 2019 et visant des personnes décédées avant cette date. En outre, comme avant l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF, l'Administration fédérale devait rejeter des demandes d'assistance visant des personnes dont il s'avérait qu'elles étaient décédées, ils soutiennent que le fait d'appliquer l'art. 18a LAAF aux demandes d'assistance administrative pendant au 1er novembre 2019 reviendrait à faire dépendre la transmission ou non de renseignements concernant des personnes décédées de la vitesse de traitement des dossiers par l'Administration fédérale, ce qui engendrerait des inégalités de traitement et des situations arbitraires, en violation des art. 8 et 9 Cst. .

E. 6.1

Il faut d'abord rappeler que l'échange de renseignements fiscaux sur demande instaure une collaboration entre États, laquelle ne prévoit pas la participation des personnes qui en font l'objet (cf. ATF 146 I 172 consid. 6.1; arrêt 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 6.1). Il est certes admis que les États parties à une convention qui instaure un échange de renseignements sur demande peuvent prévoir, dans leur droit interne, des droits procéduraux pour les personnes visées. Ces droits ne peuvent toutefois pas entraver ou retarder la correcte exécution de l'échange de renseignements (cf. OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2019, Commentaire, n° 14.1 ad art. 26; ATF 146 I 172 consid. 6.2; arrêt 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 6.1; dans le contexte de la CDI-FR, cf. aussi le ch. XI par. 5 du Protocole additionnel à la CDI CH-FR, qui concrétise ce principe dans le contexte de l'échange de renseignements fiscaux franco-suisse en prévoyant que les règles de procédure administratives relatives aux droits du contribuable s'appliquent dans l'État requis, sans pour autant que leur application puisse entraver ou retarder indûment les échanges effectifs de renseignements).

E. 6.2

En Suisse, la loi fédérale sur l'assistance administrative fiscale accorde des droits procéduraux à une personne visée par une demande d'assistance administrative. Cela se concrétise notamment par le fait que cette personne doit être informée de l'existence de la procédure (cf. art. 14 et 14a LAAF), qu'elle peut y prendre part (art. 15 LAAF) et que, si elle s'oppose à la transmission de renseignements, l'Administration fédérale doit lui notifier une décision finale, dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre (art. 17 al. 1 LAAF).

E. 6.3

S'il apparaît, au cours de la procédure devant l'Administration fédérale, que la personne visée par la demande est décédée, aucune décision finale ne peut lui être notifiée. Cet obstacle lié au décès découle du choix de la Suisse de conférer des droits procéduraux aux personnes intéressées. Or, comme le droit de procédure qui s'applique en droit interne ne peut pas entraver la bonne exécution de l'assistance administrative (supra consid. 6.1), cette impossibilité de notifier ne peut pas conduire la Suisse à s'abstenir d'exécuter l'assistance administrative en cas de décès, puisque les renseignements requis conservent leur pertinence vraisemblable (supra consid. 5.3; arrêt 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 6.3). C'est pourquoi l'art. 18a LAAF prévoit que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées et que leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de parties.

E. 6.4

L'historique de cette disposition montre que l'art. 18a LAAF a été introduit dans la LAAF lors de la révision partielle de la loi entrée en vigueur le 1er novembre 2019 (RO 2019 3161), pour donner suite à une recommandation du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (ci-après: Forum mondial) d'assurer l'exécution de l'échange de renseignements en cas de décès de la personne visée (arrêt 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 6.4). Cette exécution n'était alors pas garantie, en raison d'une jurisprudence initiée en 2010 par le Tribunal administratif fédéral, qui statuait comme unique instance de recours dans le domaine de l'assistance administrative internationale fiscale (la possibilité de recourir au Tribunal fédéral n'est ouverte que depuis le 1er février 2013, avec l'entrée en vigueur de l'art. 84a LTF [RO 2013 231]). Dans l'arrêt A-6711/2010 du 1er décembre 2010, le Tribunal administratif fédéral avait en effet constaté la nullité d'une décision finale que l'Administration fédérale avait notifiée à une personne visée par une demande d'assistance administrative, mais qui était décédée, ce qui avait pour conséquence selon cet arrêt que l'assistance administrative ne pouvait pas être exécutée (cf. consid. 3.4 de l'arrêt; CÉLINE MARTIN/MICHAEL URWYLER, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe*, 2020, § 8 Verfahren vor ESTV, n° 31; arrêt 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 6.4). Afin qu'il soit tout de même possible d'exécuter l'assistance administrative en cas de décès de la personne visée par une demande, l'Administration fédérale avait alors développé une pratique consistant à déterminer les éventuels successeurs légaux pouvant servir de destinataires de la décision finale, mais cette pratique supposait que les successeurs légaux disposent de la capacité d'être partie et de la capacité d'ester en justice selon le droit suisse et qu'ils puissent être identifiés, ce qui n'était pas toujours possible (cf. Message du 21 novembre 2018 sur la mise en oeuvre des recommandations du Forum mondial émises dans le rapport de phase 2 de la Suisse, FF 2019 300 ch. 2.3.1.1). C'est la raison pour laquelle, dans son rapport d'examen de la Suisse du 16 juillet 2016 (phase 2), le Forum mondial a recommandé à la Suisse de faire en sorte

que "les renseignements sur les personnes décédées puissent être échangés en toutes circonstances" (Message précité, FF 2019 277 ch. 2.3.1; arrêt 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 6.4).

E. 6.5

L'art. 18a LAAF permet ainsi à la Suisse d'assurer l'exécution d'une demande d'assistance administrative lorsqu'il apparaît que la personne visée par la demande est décédée. Il ne s'agit donc pas d'une disposition matérielle, mais procédurale, contrairement à ce que soutiennent les recourants (arrêt 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 6.5). Cette portée correspond à la vocation de la LAAF, qui consiste à régler l'exécution en Suisse des demandes d'assistance administrative (supra consid. 3). En outre, l'art. 18a LAAF permet de mettre en oeuvre les obligations internationales de la Suisse (supra consid. 5.3). Il s'ensuit que l'art. 18a LAAF ne déroge pas à la nature procédurale de cette loi fédérale. Partant, elle s'applique immédiatement dès son entrée en vigueur et donc aux demandes d'assistance administrative en matière fiscale en cours, indépendamment de la date à laquelle elles ont été formulées, de la date du décès de la personne visée ou des périodes concernées par la demande d'assistance administrative (arrêt 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 6.5).

Enfin, l'application de l'art. 18a LAAF aux demandes concernant des personnes décédées qui étaient pendantes au 1er novembre 2019 ne crée pas d'inégalité de traitement ou de situation arbitraire par rapport à celles qui, traitées avant le 1er novembre 2019, ont abouti à un refus de l'assistance administrative en raison de la pratique qui prévalait jusqu'alors (supra consid. 6.4). En effet, les États requérants qui se seraient vu refuser l'assistance administrative de la Suisse en raison du décès de la personne visée peuvent adresser une nouvelle demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale. Les recourants ne peuvent donc pas se prévaloir des art. 8 et 9 Cst. pour obtenir le rejet de la demande d'assistance en tant qu'elle concerne feus D._____ et E._____.

E. 6.6

En conséquence, c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral a jugé que la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 devait être exécutée concernant feus D._____ et E._____. Le grief de violation de l'art. 18a LAAF en lien avec l'interdiction de la rétroactivité des lois, infondé, est donc rejeté.

E. 7

Ce qui précède conduit au rejet du recours. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 3 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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