

# **BGer 2C 252/2023 vom 23. Mai 2023**

Bundesgericht, 2023-05-23, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_252\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_252_2023)

FR: TF 2C 252/2023 du 23 mai 2023

IT: TF 2C 252/2023 del 23 maggio 2023

## **Regeste**

Assistance administrative (CDI CH-FR) | Entraide et extradition

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Le 11 mai 2016, la Direction générale des finances publiques française (ci-après: l'autorité requérante ou l'autorité française) a déposé une demande d'assistance administrative en matière fiscale auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale ou l'AFC) fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après: CDI CH-FR, RS 0.672.934.91). L'autorité requérante indiquait qu'une enquête diligentée en Allemagne par le parquet de Bochum et des visites domiciliaires effectuées dans les succursales allemandes de la banque D. \_\_\_\_\_ AG (ci-après: la Banque) avaient abouti à la saisie de données concernant des contribuables français en lien avec des comptes ouverts auprès de ladite banque. Il était précisé que ces informations avaient été fournies le 3 juillet 2015 sur requête du 20 avril 2015 de l'autorité française à l'administration fiscale allemande en application de la Directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal. La demande d'assistance administrative concernait les années 2010 à 2014 pour l'impôt sur le revenu et les années 2010 à 2015 pour l'impôt de solidarité sur la fortune et se fondait sur des listes (liste B relative à l'année 2006 et liste C relative à l'année 2008) contenant des numéros de comptes bancaires liés à des personnes inscrites sous un code "domizil" français. Elle visait à obtenir les nom, prénom, date de naissance et l'adresse la plus actuelle disponible des titulaires, ayants droit économiques selon le formulaire A, et de toute autre personne venant aux droits et obligations de ces derniers auprès de la Banque.

### **E. 1.2**

Donnant suite à une demande de production du 10 juin 2016, la Banque a transmis à l'Administration fédérale les informations demandées entre juin 2016 et juillet 2017. Informée par la Banque du risque de non-respect du principe de spécialité par l'autorité requérante, l'Administration fédérale a obtenu des autorités compétentes françaises, dans le cadre d'un échange de lettres du 11 juillet 2017 et par un courrier de l'autorité requérante du même jour, l'assurance que les informations transmises ne seraient communiquées qu'aux personnes et autorités mentionnées à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et ne seraient utilisées qu'aux fins qui y sont énumérées.

### **E. 1.3**

Le 9 février 2018, l'Administration fédérale a, dans huit décisions finales rendues à l'encontre de certaines personnes concernées et de la Banque (dont le Tribunal administratif fédéral avait reconnu la qualité pour recourir in arrêt A-4974/2016 du 25 octobre 2016), accordé l'assistance administrative à l'autorité française. Par arrêt du 30 juillet 2018, le Tribunal administratif fédéral a admis le recours formé par la Banque et annulé les décisions finales du 9 février 2018. Cette arrêt a été annulé, sur recours de l'Administration fédérale, par le Tribunal fédéral, dans un arrêt du 26 juillet 2019 (cause 2C\_653/2018 partiellement publiée in ATF 146 II 150 ), qui a confirmé la validité des décisions finales du 9 février 2018. A la suite de cet arrêt, l'Administration fédérale a repris le traitement des procédures qui avaient été suspendues jusqu'à droit connu sur la position du Tribunal fédéral.

#### **E. 1.4**

Par décision finale du 16 février 2021 notifiée à A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_, en qualité de personnes concernées, ainsi qu'à la Fondation E.\_\_\_\_\_, en tant que personne habilitée à recourir, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à l'autorité française. A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_ ont recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Outre plusieurs requêtes préalables, ils ont principalement conclu, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision finale de l'Administration fédérale du 16 février 2021 et au rejet de la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 en ce qui les concerne ainsi que pour la Fondation E.\_\_\_\_\_. Par arrêt du 18 avril 2023, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours.

#### **E. 1.5**

A l'encontre de cet arrêt, A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_ forment un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Ils concluent principalement, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 18 avril 2023. Subsidiairement, ils demandent le renvoi de la cause à l'Administration fédérale pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Ils formulent également une demande d'effet suspensif. Il n'a pas été ordonné d'échange d'écritures.

#### **E. 2**

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. 2.1**

Selon 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 ). Toutefois, une question déjà tranchée par le Tribunal fédéral peut aussi avoir une importance déterminante, qui peut justifier d'être à nouveau analysée (arrêt 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid.

1.2.2), par exemple s'il convient d'envisager une modification de la jurisprudence à la suite de critiques dans la doctrine ( ATF 139 II 340 consid. 4; arrêt 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 1.3). Dans le contexte de l' art. 84a LTF , la question juridique de principe doit concerner le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, c'est-à-dire l'application de normes spécifiques à ce domaine, qu'elles soient de rang international ou qu'il s'agisse de dispositions du droit interne (arrêts 2C\_1031/2021 du 24 décembre 2021 consid. 2; 2C\_936/2021 du 2 décembre 2021 consid. 3; 2C\_651/2021 du 13 septembre 2021 consid. 6.1 et les références). Il faut en tous les cas qu'il s'agisse d'une question juridique d'une portée certaine pour la pratique ( 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 ).

## **E. 2.2**

Conformément à l' art. 84 al. 2 LTF , applicable par renvoi de l' art. 84a LTF , un cas est particulièrement important notamment lorsqu'il y a des raisons de supposer que la procédure à l'étranger viole des principes fondamentaux ou comporte d'autres vices graves. La reconnaissance d'un cas particulièrement important doit être admise avec retenue. Le Tribunal fédéral jouit à cet égard d'un large pouvoir d'appréciation ( ATF 145 IV 99 consid. 1.2 et les références; 139 II 340 consid. 4). Seule une violation importante et suffisamment crédible des principes fondamentaux de la procédure, y compris de la procédure suisse, peut conduire à considérer que la condition de recevabilité posée par l' art. 84 al. 2 LTF est réalisée ( ATF 145 IV 99 consid. 1.5; arrêts 2C\_297/2022 du 21 avril 2022 consid. 2.1; 2C\_147/2022 du 16 février 2022 consid. 4.1).

## **E. 2.3**

Il appartient au recourant de démontrer de manière suffisante en quoi les conditions de recevabilité de l' art. 84a LTF sont remplies ( art. 42 al. 2 LTF ; ATF 145 IV 99 consid. 1.5; 139 II 340 consid. 4; 404 consid. 1.3), à moins que tel ne soit manifestement le cas (cf. ATF 146 II 150 consid. 1.2.1; 139 II 340 consid. 4 et 5; 404 consid. 1.3). Comme le Tribunal fédéral n'a pas pour fonction de trancher des questions abstraites (cf. en matière d'assistance administrative, ATF 142 II 161 consid. 3), il faut, pour que le recours soit recevable sous l'angle de l' art. 84a LTF , que la question soulevée par la partie recourante soit déterminante pour l'issue du litige (cf. notamment arrêt 2C\_435/2021 du 2 juin 2021 consid. 2.2).

## **E. 3**

Les recourants font valoir que la présente cause soulève quatre questions juridiques de principe et qu'elle représente un cas particulièrement important.

### **E. 3.1**

Les recourants soutiennent d'abord que la cause est particulièrement importante compte tenu du nombre élevé de contribuables visés et des montants en jeu. Sur ce point, le Tribunal fédéral a précisé dans plusieurs arrêts que ce n'est pas parce qu'il était entré en matière dans la cause 2C\_653/2018 publiée in ATF 146 II 150 que, par la suite, il devrait se prononcer sur tous les recours déposés, dans ce même contexte et à titre individuel, par les nombreux contribuables français identifiés au moyen des numéros de compte fournis par l'autorité requérante, indépendamment de l'existence d'une question juridique de principe (arrêts 2C\_594/2022 du 2 août 2022 consid. 2.2.; 2C\_316/2021, 2C\_319/2021 et 2C\_320/2021 du 30 avril 2021 consid. 5.1). En effet, ouvrir la voie du recours pour le seul motif que d'autres contribuables pourraient être dans la même situation reviendrait à faire

perdre tout sens aux limitations prévues à l' art. 84a LTF . Le cas d'espèce ne se distingue pas de ces arrêts. Il n'y a donc pas de motif d'adopter une approche différente ici.

### **E. 3.2**

Les recourants font ensuite valoir une question juridique de principe en lien avec la nécessité de réviser l'arrêt 2C\_653/2018 du 26 juillet 2019 publié in ATF 146 II 150 (cf. supra consid. 1.3). Selon eux, un revirement de cette jurisprudence s'imposerait au vu des critiques unanimes formulées par la doctrine, d'une part, et des constatations statistiques et factuelles fausses sur lesquelles se fonderaient cet arrêt, d'autre part. A cet égard, ils précisent que, comme plus des deux tiers des contribuables ayant fait l'objet d'une décision finale de l'Administration fédérale publiée dans la Feuille officielle ne se sont pas manifestés, on peut partir du postulat que leur situation fiscale n'était sujette à aucun reproche, de sorte que la requête française constituait en réalité une "fishing expedition" prohibée. S'agissant du premier pan de l'argumentation, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser, dans le cadre d'une procédure similaire, que les critiques émanant des auteurs cités par les recourants ne justifient pas d'entrer en matière en application de l' art. 84a LTF (arrêt 2C\_1048/2021 consid. 2.4.1). Quant au second pan de l'argumentation, il sied de rappeler que le Tribunal fédéral a expressément jugé, dans l' ATF 146 II 150 , que la demande d'assistance administrative française du 11 mai 2016 ne représentait pas une pêche aux renseignements ("fishing expedition"). Le fait que les recourants soient d'un avis différent et allèguent que cet arrêt reposerait sur des constatations fausses n'est pas suffisant pour y revenir. Les arguments des recourants ne justifient donc pas d'entrer en matière en application de l' art. 84a LTF .

### **E. 3.3**

Les recourants soulèvent ensuite deux autres questions juridiques de principe en lien avec la procédure pénale dirigée en France contre la Banque.

#### **E. 3.3.1**

Tout d'abord, l'opportunité d'une suspension de la procédure d'entraide administrative jusqu'à droit jugé dans le dossier pénal français ouvert à l'encontre de la Banque relèverait de la question juridique de principe et devrait être réexaminée. Selon eux, l'existence d'une procédure pénale française diligentée contre la Banque avait été retenue par le Tribunal fédéral comme un indice permettant de légitimer une requête collective. Or, l'allègement substantiel par la Cour d'appel de Paris de la peine prononcée en première instance contre la Banque, d'une part, et le fait que cette dernière ait déposé un pourvoi en cassation contre le jugement de la Cour d'appel, d'autre part, constitueraient des faits notoires nouveaux postérieurs à l' ATF 146 II 150 qui justifieraient une suspension de la procédure d'entraide litigieuse. La problématique soulevée par les intéressés relève de l'application de règles générales de procédure, en particulier de l'art. 6 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF; RS 273) auquel se réfère le TAF pour suspendre une cause (Benoît Bovey, Procédure administrative, 2e éd. 2015 p. 606), et de la possibilité d'ordonner la suspension de la procédure pour des raisons d'opportunité, notamment lorsque le jugement d'un autre litige peut influencer l'issue du procès. Les recourants n'invoquent cependant aucune disposition relative au domaine de l'assistance administrative. Au demeurant, la question posée porte sur le refus de suspendre la procédure d'entraide litigieuse; elle repose donc sur la prémisse selon laquelle le Tribunal administratif fédéral se serait prononcé sur une demande de suspension. Or, il ne ressort pas des faits de l'arrêt

attaqué, qui lie le Tribunal fédéral ( art. 105 al. 1 LTF ), que les recourants auraient requis une telle suspension en cours de procédure, et ils ne le démontrent du reste pas. Quoiqu'il en soit, cette question ne relève pas de la question juridique de principe au sens de l' art. 84a LTF . En outre, on ne voit pas que le refus de suspendre la procédure en application de l' art. 6 PCF puisse entrer dans la définition du cas particulièrement important, ce que les recourants ne démontrent du reste pas.

### **E. 3.3.2**

Les recourants estiment ensuite que, comme la Banque a été astreinte à payer des dommages et intérêts à l'Etat français sur la base d'une estimation des pertes fiscales subies par ce dernier, la question se pose de savoir si ce dernier "est encore fondé à collecter l'impôt des clients de la Banque, eu égard au fait que l'impôt libératoire a par ailleurs déjà été prélevé sur leur compte". Les recourants n'expliquent toutefois pas en quoi les circonstances invoquées, qui concernent uniquement la procédure pénale française en cours contre la Banque et relèvent donc exclusivement du droit interne de l'Etat requérant, constitueraient une question juridique de principe. Ils n'invoquent du reste aucune disposition propre au domaine de l'assistance administrative. Dès lors que les objections qu'ils soulèvent pourront être invoquées, le cas échéant, devant l'Etat requérant lors de la procédure d'imposition, la question posée ne justifie pas une entrée en matière en application de l' art. 84a LTF .

### **E. 3.4**

Les recourants font enfin valoir que, comme la Fondation E. \_\_\_\_\_ a été radiée en 2010, la question se pose de savoir dans quelle mesure une décision concernant une entité radiée n'apparaît pas entachée de nullité. Les recourants formulent toutefois cette question de manière vague, sans démontrer ni véritablement expliquer en quoi elle constituerait une question juridique de principe. Or, il ne suffit pas d'imaginer une question et de la qualifier de question juridique de principe pour que le Tribunal fédéral doive entrer en matière (cf. supra consid. 2.3). Il n'y a donc pas lieu de s'attarder plus avant sur ce point.

### **E. 4**

Il découle de ce qui précède que le recours doit être déclaré irrecevable selon la procédure applicable en vertu des art. 107 al. 3 et 109 al. 1 LTF, étant précisé que, comme l'arrêt attaqué émane du Tribunal administratif fédéral, la voie du recours constitutionnel subsidiaire ne saurait entrer en considération (art. 113 a contrario LTF). Cette conséquence fait perdre tout objet à la demande d'effet suspensif, à supposer que les recourants aient eu un intérêt à demander son octroi, puisque l'effet suspensif est prévu à l' art. 103 al. 2 let . d LTF (arrêts 2C\_232/2022 du 5 avril 2022 consid. 3; 2C\_57/2022 du 24 janvier 2022 consid. 4).

### **E. 5**

Succombant, les recourants doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral, solidairement entre eux ( art. 66 al. 1 et 5 LTF ). Il ne sera pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).