

BGer 2C 261/2023 vom 23. Mai 2023

Bundesgericht, 2023-05-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_261_2023

FR: TF 2C 261/2023 du 23 mai 2023

IT: TF 2C 261/2023 del 23 maggio 2023

Regeste

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

Erwägungen

E. 1.1

Le 10 décembre 2020, la Direction générale des finances publiques françaises (ci-après: l'autorité requérante) a adressé deux demandes d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale). Ces demandes étaient fondées 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).

E. 1.2

Dans ses requêtes, l'autorité requérante indiquait que, suite à l'ouverture d'une procédure judiciaire nationale consécutivement à une plainte pour fraude fiscale, les époux A.A. _____ et B.A. _____ faisaient l'objet d'une enquête en matière d'impôt sur le revenu pour les années fiscales 2012 à 2019, d'impôt de solidarité sur la fortune pour les années fiscales 2012 à 2017, et d'impôt sur la fortune immobilière pour les années fiscales 2018 et 2019. Les éléments en possession de l'autorité requérante révéleraient que les époux A. _____ avaient déclaré être domiciliés en Belgique, alors qu'ils auraient en réalité résidé de manière permanente en France. Du reste, ils y auraient tous deux exercé une activité professionnelle et ils y auraient effectué la majeure partie de leurs investissements durant les périodes concernées, dont ils auraient retirés une grande part de leur revenus. Ils détiendraient de nombreux comptes bancaires à l'étranger, notamment en Suisse auprès des K. _____ SA (ci-après: la Banque 1) et L. _____ SA (ci-après: la Banque 2), n'ayant pas été déclarés aux autorités fiscales françaises. Les demandes d'assistance, dont l'une concernait la Banque 1 et l'autre la Banque 2, visaient ainsi à obtenir les renseignements nécessaires en vue d'établir les montants des impôts sur le revenu et sur la fortune éludés par les intéressés.

E. 1.3

Donnant suite à plusieurs demandes de production intervenues entre décembre 2020 et avril 2021, les Banques 1 et 2 ont transmis à l'Administration fédérale les informations demandées en janvier et avril 2021. Par courriel du 16 février 2021, le mandataire des époux A. _____ a annoncé qu'il représentait également les personnes habilitées à recourir dans le cadre des deux demandes d'assistance administrative, à savoir C. _____ Sàrl, D. _____ SA, E. _____ SA, F. _____ SA, G. _____, H. _____, I. _____ et J. _____. Le 21 mai 2021, l'Administration fédérale a transmis au

mandataire des époux A._____ et des personnes habilitées à recourir l'intégralité du dossier et a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante. Les 14 et 28 juin 2021, ceux-ci se sont opposés à tout envoi d'informations les concernant. Le 27 août et le 9 septembre 2021, l'Administration fédérale a sollicité des informations complémentaires de la part de l'autorité requérante, qui lui ont été apportées le 9 septembre 2021. Le 20 décembre 2021, les intéressés a déposé des observations complémentaires et maintenu ses conclusions.

E. 1.4

Le 27 août 2021, l'autorité requérante a adressé une seconde demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale fondée sur l'art. 28 CDI CH-FR. Cette demande visait à obtenir des informations comptables et bancaires relatives à l'emploi - personnel ou professionnel - de deux cartes bancaires établies au nom de la société F._____ SA, dont A.A._____ est administrateur, en vue d'établir les montants des impôts sur le revenu et la fortune éludés par les époux A._____.

E. 1.5

Par décision finale du 16 février 2022 notifiée aux époux A._____, en tant que personnes concernées, et à C._____ Sàrl, D._____ SA, E._____ SA, F._____ SA, G._____, H._____, I._____ et J._____, en tant que personnes habilitées à recourir, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à l'autorité française en lien avec les deux demandes du 10 décembre 2020. Par décision finale du 28 mars 2022, l'Administration fédérale a également accordé l'assistance administrative dans le cadre de la demande formulée le 27 août 2021. Contre cette dernière décision, les époux A._____ et la société F._____ SA ont déposé un recours au Tribunal administratif fédéral (procédure A-1955/2022).

E. 1.6

Par deux mémoires séparés, A.A._____ et B.A._____, d'une part (procédure A-1312/2022), et C._____ Sàrl, D._____ SA, E._____ SA, F._____ SA, G._____, H._____, I._____ et J._____, d'autre part (procédure A-1313/222), ont recouru contre la décision du 16 février 2022 auprès du Tribunal administratif fédéral. A titre préalable, ils ont demandé la suspension de la procédure jusqu'à la décision finale et exécutoire dans la procédure d'entraide traitée par le Tribunal administratif fédéral sous la référence A-1955/2022 (cf. supra consid. 1.4 in fine). Sur le fond, ils ont conclu, principalement, à l'annulation de la décision finale de l'Administration fédérale du 16 février 2022, au rejet des demandes d'assistance du 10 décembre 2020, et à ce qu'aucun renseignement ne soit transmis à l'autorité requérante. Subsidiairement, ils ont conclu à ce qu'il soit constaté que les informations en lien avec les relations bancaires de certains recourants n'étaient pas vraisemblablement pertinentes, à ce qu'il soit ordonné à l'Administration fédérale d'extraire lesdites informations, et à ce qu'elle procède à leur caviardage puis soumette celui-ci aux recourants pour vérification avant de les transmettre à l'autorité requérante. Plus subsidiairement, ils ont demandé le renvoi de la cause à l'Administration fédérale pour qu'elle informe tous les tiers non concernés de l'existence de la présente procédure. Par arrêt du 14 avril 2023, le Tribunal administratif fédéral a rejeté les recours après avoir joint les causes A-1312/2022 et A-1313/2022 sous la référence A-1312/2023. La requête de suspension a également été rejetée, pour autant qu'elle ne fût pas devenue sans objet, car par arrêt du même jour, le Tribunal administratif fédéral a aussi

rejeté le recours déposé par les époux A._____ et la société F._____ SA dans la cause A-1955/2022, ainsi que la requête de suspension qui y était formulée.

E. 1.7

Un recours en matière de droit public a été déposé auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt du 14 avril 2023 rendu par le Tribunal administratif fédéral dans la cause A-1955/2022 (cause 2C_259/2023), qui a été déclaré irrecevable par arrêt de ce jour.

E. 1.8

Contre l'arrêt du 14 avril 2023 du Tribunal administratif fédéral dans la procédure A-1312/2023, A.A._____, B.A._____, C._____ Sàrl, D._____ SA, E._____ SA, F._____ SA, G._____, FC Nantes, I._____ et J._____ forment un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral (cause 2C_261/2023). Ils concluent, à titre préliminaire, à la jonction de leur recours avec celui interjeté à l'encontre de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral rendu le 14 avril 2023 sous la référence A-1955/2022 (cause 2C_259/2023). Sur le fond, ils concluent, sous suite de frais et dépens, principalement, à l'annulation de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 14 avril 2023 et au rejet des demandes d'assistance du 10 décembre 2020. Subsidiairement, ils demandent l'annulation dudit arrêt et le renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Ils sollicitent que l'effet suspensif soit restitué au recours. Il n'a pas été ordonné d'échange d'écritures.

E. 2

S'agissant de la requête de jonction de la présente cause (2C_261/2023) avec la cause introduite par le recours en matière de droit public déposé contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 14 avril 2023 dans la procédure A-1955/2022 (cause 2C_259/2023), il sied de relever que cette dernière procédure concerne une demande d'assistance administrative formulée le 27 août 2021, soit distincte des deux demandes d'assistance litigieuses du 10 décembre 2020. En outre, les parties dans les procédures 2C_261/2023 et 2C_259/2023 sont différentes, de même que les arguments juridiques invoqués - en particulier les questions juridiques de principe développées au stade de la recevabilité des deux recours - et les conclusions formulées. Une jonction ne se justifie donc pas.

E. 3

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. 3.1

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. Une question juridique de principe peut

également se poser lorsque le Tribunal administratif fédéral s'écarte de la jurisprudence du Tribunal fédéral suivie jusque-là (cf. arrêts 2C_880/2020 du 15 juin 2021 consid. 1.1; 2C_232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 1.1). 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). 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. arrêt 2C_751/2022 du 23 septembre 2022 consid. 2.3).

E. 3.2

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).

E. 3.3

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), 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).

E. 4

Les recourants soulèvent trois questions juridiques de principe qui constitueraient également, selon eux, des cas particulièrement importants au sens de l'art. 84a LTF .

E. 4.1

La première question formulée par les recourants porte sur la portée des principes de spécialité et de subsidiarité et sur le point de savoir si le premier l'emporte sur le second lorsque les tiers non concernés font aussi l'objet d'un contrôle fiscal. Ils relèvent que les recourants 7, 8, 9, et 10 feraient l'objet d'une procédure de contrôle fiscal en France pour les années 2012 à 2020, de sorte que l'autorité requérante connaissait les liens les unissant aux époux A._____. Cependant, les recourants 7, 8, 9, et 10 n'ont pas été inclus dans les deux demandes d'assistance litigieuses, alors qu'ils auraient pu l'être si l'autorité requérante avait voulu obtenir des renseignements concernant les époux A._____. Ceci démontrerait que l'autorité requérante n'a pas épuisé toutes les sources habituelles de renseignement pour obtenir les informations requises relatifs aux intéressés, en violation du principe de subsidiarité. La question se poserait dès lors de savoir si le principe de spécialité à l'encontre des époux A._____ permet de justifier une telle violation du principe de subsidiarité. Il s'agirait du reste d'un cas particulièrement important compte tenu de l'incertitude qu'il crée et du fait qu'il pourrait fréquemment se reproduire.

E. 4.1.1

Le Tribunal fédéral a déjà circonscrit la portée du principe de la subsidiarité, qui a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui

seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne. Contrôler le respect du principe de la subsidiarité consiste ainsi à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). Quant au principe de spécialité, le Tribunal fédéral en a aussi fixé les contours, qui proscrivent l'utilisation de renseignements reçus par la voie de l'assistance administrative à l'encontre de tiers, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (ATF 147 II 13 consid. 3.4; 146 I 172 consid. 7.1.3; 2C_545/2019 consid. 4.7).

E. 4.1.2

Les principes invoqués par les recourants ont donc déjà été définis dans la jurisprudence. Par conséquent, savoir si les recourants 7, 8, 9, et 10 devaient être inclus dans les deux demandes d'assistance relève uniquement de l'application desdits principes au cas d'espèce. Du reste, la question posée repose sur la prémisse selon laquelle l'autorité requérante aurait violé le principe de subsidiarité, car elle n'aurait pas utilisé toutes les sources habituelles de renseignements, en particulier à l'encontre des recourants 7, 8, 9, et 10, pour obtenir les renseignements requis relatifs aux époux A._____. Or, le Tribunal administratif fédéral a au contraire constaté que l'autorité requérante avait eu recours à tous les moyens disponibles pour obtenir les renseignements visés et qu'il lui était impossible de requérir directement les renseignements nécessaires auprès des recourants 7, 8, 9, et 10 (arrêt attaqué, consid. 6.4.2). Cette question ne justifie donc pas une entrée en matière en application de l' art. 84a LTF .

E. 4.2

Les deuxième et troisième questions juridiques de principe invoquées par les recourants se recoupent. Elles concernent la condition de la pertinence vraisemblable et la transmissibilité de renseignements comprenant des noms de tiers, au sens de l'art. 4 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF; RS 651.1). D'une part, les recourants reprochent au Tribunal administratif fédéral d'avoir conclu que les relevés bancaires de F._____ SA, dont A.A._____ est l'administrateur, constituaient des informations vraisemblablement pertinentes à l'égard des époux A._____ sans leur permettre de se prévaloir de l'exception découlant de l' art. 4 al. 3 LAAF . En effet, lesdits relevés ne feraient état que de transactions strictement commerciales avec des clients, médecins, distributeurs et avocats, qui seraient sans pertinence avec le but fiscal recherché. La conclusion du Tribunal administratif fédéral contredirait du reste sa propre jurisprudence, en particulier son arrêt A-4819/2016 du 4 avril 2018. D'autre part, les recourants considèrent que les noms de tiers non concernés qui figurent dans les relevés bancaires des sociétés D._____ SA et F._____ SA ne constituent pas des renseignements nécessaires ou pertinents, de sorte qu'ils devraient être supprimés, respectivement caviardés au même titre que les noms des employés de banque. L'application de la jurisprudence fédérale relative au caviardage des noms des employés de banque dans le contexte de la transmission des noms de tiers non concernés relèverait de la question juridique de principe et constituerait un cas particulièrement important.

E. 4.2.1

Selon l' art. 4 al. 3 LAAF , 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 Tribunal fédéral a déjà fixé les règles applicables à la transmissibilité de renseignements comprenant des noms de tiers en regard de l' art. 4 al. 3 LAAF , qui tendent à assurer un équilibre entre la protection des intérêts légitimes des personnes qui ne sont pas des personnes concernées et l'intérêt de l'Etat requérant à élucider la situation fiscale d'un contribuable. La transmission de noms de tiers n'est ainsi admissible que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est conforme au principe de la proportionnalité, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3; 143 II 506 consid. 5.2.1). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3). Toutefois, la transmission du nom d'employés de banque est en principe exclue, car cette information n'a dans la règle rien à voir avec la question fiscale qui motive la demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1).

E. 4.2.2

En l'espèce, savoir si la transmission de noms de tiers non concernés figurant sur des relevés de comptes bancaires dont A.A._____ et/ou B.A._____ sont, respectivement, titulaires, administrateurs, ayants droits économiques ou bénéficiaires de procuration, relève uniquement de l'application des principes jurisprudentiels exposés ci-avant (cf. supra consid. 4.2.1) au cas d'espèce, ce que l'instance précédente a précisément effectué (arrêt attaqué, consid. 7.2). Du reste, on ne voit pas que la présente cause justifierait une analyse juridique spécifique de la jurisprudence relative à la pertinence vraisemblable ou de celle relative à la transmission du nom d'employés de banque ou de tiers figurant dans la documentation bancaire qui relèverait de la question juridique de principe ou du cas particulièrement important. Pour le surplus, le Tribunal fédéral n'étant pas lié par la jurisprudence d'instances inférieures (cf. ATF 140 I 218 consid. 6.7.2), c'est en vain que les recourants invoquent le fait que le Tribunal administratif fédéral se serait écarté de sa propre jurisprudence. En effet, ce n'est que si le Tribunal administratif fédéral s'écarte de la jurisprudence du Tribunal fédéral que la question de l'existence d'une question juridique de principe peut se poser (cf. supra consid. 3.1). Les deuxième et troisième questions soulevées ne relèvent donc pas non plus de l' art. 84a LTF .

E. 5

Il résulte 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 est exclue (art. 113 a contrario LTF). Cette conséquence fait perdre tout objet à la demande d'effet suspensif contenue dans le recours, à supposer que les recourants aient eu un intérêt à demander son octroi, l'effet suspensif étant déjà prévu à l' art. 103 al. 2 let . d LTF (arrêts 2C_228/2023 du 3 mai 2023 consid. 4; 2C_232/2022 du 5 avril 2022 consid. 3).

E. 6

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).

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