

BVGer A-1577/2021 vom 6. September 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-09-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1577_2021

FR: TAF A-1577/2021 du 6 septembre 2022

IT: TAF A-1577/2021 del 6 settembre 2022

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 6.1.1

Dans un grief que le Tribunal traitera en premier lieu, la recourante se plaint d'une violation de la condition de la pertinence vraisemblable et du principe de la bonne foi en lien avec la question de la prescription. Elle considère qu'un délai de prescription de trois ans s'impose à l'administration fiscale française au titre de l'impôt sur les revenus perçus en 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014. Ainsi, elle en déduit que lors de l'envoi le 11 mai 2016 de la demande d'assistance administrative par l'autorité française à l'autorité inférieure, le délai de reprise de l'autorité française au titre des revenus perçus en 2010, 2011 et 2012 avait déjà expiré. Par conséquent, en indiquant dans sa demande qu'elle « peut en 2016 procéder à des rectifications portant sur des comptes non déclarés, détenus en 2006 », l'autorité française aurait violé le principe de la bonne foi. Par ailleurs, dans une argumentation subsidiaire, la recourante fait valoir que la prescription de dix ans est en tout état de cause à ce jour atteinte pour l'année 2010. Elle se réfère notamment à des décisions rendues en avril 2020 par l'AFC « dans le cadre d'une demande collective espagnole », sans mentionner les références de ces procédures, décisions selon lesquelles l'AFC aurait indiqué que les informations relatives aux années pour lesquelles la prescription était atteinte ne seraient pas vraisemblablement pertinentes et l'AFC n'aurait ainsi pas été en mesure de transmettre les informations. A l'appui de sa réplique, la recourante se réfère à l'arrêt du TAF A-2660/2018 du 11 décembre 2020, selon lequel la question de la prescription fiscale étrangère doit faire l'objet d'un examen dans la procédure d'assistance administrative suisse sous l'angle de la pertinence vraisemblable. Selon elle, aucune information ne peut donc être transmise à l'autorité française concernant l'année 2010. De plus, comme seule l'année 2010 indique un solde sur son compte bancaire, toute forme d'entraide doit être rejetée pour ce motif encore. A titre subsidiaire enfin, la recourante requiert du Tribunal de céans ou de l'AFC d'interpeller l'autorité française au sujet de la prescription et d'obtenir une clarification sur le délai de prescription applicable.

E. 6.1.2

En l'espèce, le Tribunal relève que le grief relatif à une éventuelle prescription pour les périodes fiscales 2010, 2011 et 2012 soulevé par la recourante concerne la procédure interne menée dans l'Etat requérant. Le Tribunal fédéral s'est prononcé dans un arrêt du 18 mars 2022 sur la question de la pertinence vraisemblable en lien avec la prescription (cf. consid. 3.3.3 supra). Il en ressort que la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. arrêts du TF 2C_662/2021,

2C_663/2021 précité consid. 1.2.3 ; cf. également 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 ; arrêts du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 3.3.6.2 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.7 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 et les réf. cit.). Or, déterminer si les impôts dus pour les périodes fiscales précitées sont prescrits ou non est une question matérielle qui devrait être tranchée par les autorités françaises compétentes. En effet, ni l'AFC ni le TAF n'ont à examiner des objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger, ni à interroger l'autorité requérante sur d'éventuels obstacles procéduraux - comme une éventuelle prescription - qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. A l'inverse, si l'AFC ou le Tribunal de céans examinait ou clarifiait cette question, il préjugerait de la procédure fiscale dans l'Etat requérant, ce qui serait incompatible avec le but de la procédure d'assistance administrative. Il n'y a pas lieu de s'écarter de cette jurisprudence qui doit être confirmée. Partant, il n'appartient pas à la Cour de céans de se déterminer sur une éventuelle prescription des impôts 2010, 2011 et 2012. La recourante pourra, le cas échéant, faire valoir ses moyens procéduraux devant les autorités compétentes françaises. On relèvera encore que la recourante ne fait pas valoir qu'elle ne pourra plus soulever la prescription devant les autorités compétentes françaises. Il n'apparaît pas non plus, et la recourante ne l'a ni allégué ni démontré, que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère en relation avec l'exception de prescription ou qu'il pourrait exister d'autres vices graves. Par conséquent, et au vu de ce qui précède, il y a lieu de considérer que les informations que l'AFC entend livrer à l'autorité requérante au sujet de la recourante sont vraisemblablement pertinentes.

E. 6.1.3

La recourante soutient ensuite que l'autorité française aurait donné sciemment des informations fausses à l'AFC, et par conséquent violé le principe de la bonne foi, en indiquant dans sa demande d'assistance que « l'administration fiscale française peut en 2016 procéder à des rectifications portant sur des comptes non déclarés, détenus en 2006 ». Le Tribunal relève en premier lieu que, compte tenu du principe de la bonne foi, laquelle est toujours présumée dans les relations internationales, l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant. Les éléments de faits avancés dans la demande sont ainsi présumés conformes à la vérité et il appartient à la recourante de démontrer que ces éléments seraient faux. Or la recourante n'apporte aucun fait établi et concret propre à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. La recourante se limite à exposer dans son recours que « sur la base des informations en [sa] possession », elle comprend qu'un délai de prescription de trois ans s'impose à l'administration fiscale française, mais n'exclut cependant pas qu'un délai de prescription de dix ans puisse également s'appliquer, comme l'a a priori retenu l'autorité requérante. Cela étant, il ne faut pas perdre de vue que les autorités suisses n'ont pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger et que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4300/2021 du 13 juillet 2022 consid. 3.9 ; A-2763/2019 du 26 octobre 2021 consid. 3.9) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). Pour le surplus, il peut être renvoyé aux explications figurant au considérant ci-dessus. Enfin et par surabondance de moyens, le Tribunal relève qu'il est douteux que l'information précitée (« l'administration fiscale française peut en 2016 procéder à des rectifications portant sur des comptes non déclarés, détenus en 2006 ») puisse, à elle seule, être

interprétée comme un engagement de la France à l'égard de la Suisse. On ne voit d'ailleurs pas sur quoi l'engagement précité porterait exactement, ce que la recourante n'explique pas non plus. Quoi qu'il en soit, en admettant qu'il s'agisse d'un engagement, force serait de constater que ce dernier n'a pas été pris à l'égard de la recourante, mais à l'égard de la Suisse, de telle sorte que la recourante n'est pas légitimée à s'en prévaloir. De toute manière, le Tribunal ne perçoit pas en quoi la phrase précitée aboutirait, comme le soutient la recourante, à « éluder » les engagements internationaux de la France à l'égard de la Suisse ou à « détourner » le traité de son sens et de son but.

E. 6.1.4

Au vu de ce qui précède, le Tribunal ne constate aucune violation de la condition de la pertinence vraisemblable et du principe de la bonne foi en lien avec la question de la prescription. Mal fondé, le grief de la recourante doit être rejeté. Il découle par ailleurs de ce qui précède, pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés plus haut, que le grief soulevé par la recourante à titre subsidiaire doit également être rejeté. En effet, sous l'angle de la condition de la pertinence vraisemblable, les clarifications sollicitées, indépendamment du délai de prescription applicable, ne modifieront pas l'issue de la présente procédure, dans la mesure où une éventuelle prescription devra le cas échéant être soulevée dans la procédure nationale de l'Etat requérant (cf. consid. 6.1.2 supra).

E. 6.2.1

Au moyen d'un autre grief, la recourante fait valoir que la condition de la pertinence vraisemblable ne serait pas remplie, dès lors que feu B. _____ était domicilié à [*** Suisse] depuis le 14 septembre 2011, avant de s'établir au Portugal au cours de l'année 2014. Elle se réfère notamment à une attestation de résidence de l'Office de la population de la Commune de *** indiquant que feu B. _____ réside à titre principal dans cette commune depuis le 15 septembre 2011, en provenance de **** en France. Elle précise par ailleurs que les informations remises par la banque UBS indiquent aussi un domicile en dehors de France. Comme feu B. _____ a quitté la France le 14 septembre 2011 pour s'établir à ***, elle estime qu'il ne saurait être considéré comme un résident fiscal visé par la demande d'entraide administrative déposée par l'autorité française à partir de cette date. Ce qui est vrai pour feu B. _____ vaut a fortiori pour la recourante, en sa qualité d'héritière. Elle ajoute qu'elle n'était pas résidente en France pendant une partie de la période sur laquelle porte la demande d'assistance. De son point de vue, elle ne remplit ainsi pas l'un des critères de la demande qui visait des « résidents fiscaux en France », alors qu'elle n'y a résidé que « pendant une partie de la période visée ». Elle en déduit ainsi qu'elle n'est pas visée par la demande d'assistance et qu'aucune information à son sujet ne peut être envoyée à la France. La demande déposée par la France ne serait pas suffisamment précise pour examiner la condition de la pertinence vraisemblable. A titre subsidiaire, elle demande que seule une partie des informations soient remises à l'autorité française, à l'exclusion des informations relatives à la période pendant laquelle elle n'était pas résidente en France.

E. 6.2.2

En l'espèce, le Tribunal relève d'abord que, selon la jurisprudence bien établie du Tribunal fédéral, la détermination de la résidence fiscale de la recourante durant la période visée est une question de fond, qui relève de l'application du droit interne français, et qui n'a pas à être examinée par la Suisse en tant qu'Etat requis dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative (cf. consid. 3.8 supra). Pour ce motif déjà, le grief invoqué par la recourante

doit être rejeté. Par surabondance de moyens, le Tribunal de céans constate que l'attestation de résidence de l'Office de la population de la Commune de *** produite par feu B. _____ indique clairement que ce dernier, inscrit et domicilié dans cette ville dès le 15 septembre 2011, est arrivé de **** en France. Ainsi, force est de constater que l'affirmation de la recourante selon laquelle feu B. _____ n'aurait pas été résident en France pendant la période sur laquelle porte la demande d'assistance administrative est, à première vue, contredite par les propres documents qu'elle a produits. La recourante insiste en outre sur le fait que l'attestation précitée démontrerait qu'elle n'aurait pas résidé en France durant une partie de la période visée par la demande d'assistance administrative et en déduit ainsi qu'elle ne serait pas concernée par ladite demande. C'est méconnaître la nature de la présente procédure d'assistance administrative dont l'objet, comme cela a déjà été relevé plus haut, n'est pas de déterminer sur le fond la résidence fiscale de la recourante, à plus forte raison dans la mesure où la demande porte sur plusieurs années. Le Tribunal fédéral a déjà précisé, lorsque la demande concerne plusieurs périodes fiscales, comme ici, qu'il n'a « jamais été question d'exiger de l'Etat requérant procédant ainsi qu'il fournisse pour chacune des périodes visées un élément concret de soupçon qui se rattache spécifiquement à chacune de ces périodes » (arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4). Une telle exigence n'est pas prévue par la Convention et irait à l'encontre du principe de la confiance qui préside en la matière. On précisera enfin que si la recourante entend se prévaloir du fait qu'elle n'est plus résidente française pour une partie de la période visée par la demande d'assistance administrative, elle pourra toujours faire valoir cet argument dans la procédure au fond devant l'autorité fiscale française. Par voie de conséquence, le Tribunal ne peut que rejeter la demande formulée par la recourante à titre subsidiaire tendant à ne transmettre à l'autorité française qu'une seule partie des informations.

E. 6.2.3

Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de juger que les codes de domicile français figurant sur les listes B et C constituaient des éléments suffisants fondant la pertinence vraisemblable de la demande de liste faite par l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-1562/2018 du 3 août 2020 consid. 4.2). Cet élément est de surcroît appuyé par l'arrêt du Tribunal fédéral qui a jugé dans l'ATF 146 II 150 - à tout le moins implicitement en considérant que la demande du 11 mai 2016 était admissible - que ces codes de domicile constituaient des éléments suffisants, et explicitement au considérant 6 que « les renseignements demandés remplissent la condition de la pertinence vraisemblable selon l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR ». Dans ces circonstances et compte tenu du fait qu'il est incontestable que la recourante figure avec un code domicile français « 111 » dans la liste Excel annexée à la requête du 11 mai 2016, il y a lieu de retenir que le critère invoqué par l'Etat requérant dans le cas d'espèce, à savoir l'existence d'un code de domicile en France, est apparemment plausible et la question de savoir s'il entre en concurrence avec un critère d'assujettissement de l'Etat requis dans lequel la recourante fait valoir avoir été domiciliée fiscalement durant la période sous contrôle n'a pas à être examinée par la Cour de céans.

E. 6.3.1

Au moyen d'un troisième grief, la recourante reproche à l'autorité inférieure d'avoir violé les principes de spécialité et de confidentialité. Elle soutient que l'adjonction « [...] y inclus des personnes tierces dans un contexte fiscal [...] » figurant entre parenthèses à la fin de la lettre de l'autorité française du 2 janvier 2020 adressée à l'AFC est contraire à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et à l'ATF 146 II 150 consid. 7.2. Selon elle, la phrase précitée vise à autoriser

l'autorité française à utiliser les informations litigieuses reçues contre « des personnes tierces ». Le dispositif de la décision attaquée serait par ailleurs contradictoire. Elle reconnaît certes que le dispositif précise que « [...] les renseignements transmis ne peuvent être utilisés dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 [...] » (ch. 3). Elle en déduit cependant que selon « la vision de l'AFC et du fisc français », l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, mentionné dans le dispositif de la décision attaquée, autoriserait l'utilisation des renseignements transmis « contre des personnes tierces ». Elle considère ainsi qu'il existe un risque concret de violation du principe de spécialité. Elle se prévaut par ailleurs de son droit à l'autodétermination informationnelle, qui découle des art. 8 la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) et 13 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), en se référant à l'ATF 146 I 172 consid. 7.2 ; elle soutient à ce sujet que l'autorité française envisagerait un usage des informations bancaires « libre de tout cadre légal et conventionnel ». Elle considère également que les échanges intervenus entre l'autorité française et l'AFC en janvier 2020 ont aggravé le risque d'utilisation non conforme des informations. Elle estime encore que l'AFC perpétue une pratique, celle de l'utilisation des informations transmises à l'étranger contre des tiers (« sekundäre Verwendung »), rejetée par le Tribunal fédéral (elle se réfère à cet égard à l'ATF 147 II 13 et à l'arrêt du TF 2C_780/2018 du 1er février 2021 consid. 3.7.4). A titre subsidiaire enfin, elle a requis du Tribunal, respectivement de l'AFC, d'obtenir une garantie de la part de l'autorité requérante selon laquelle les informations seront utilisées conformément au droit applicable, notamment à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, le courrier du 2 janvier 2020 de l'autorité requérante et tout accord qui en découlerait entre les autorités suisses et françaises étant révoqués dans cette mesure.

E. 6.3.2

En l'espèce, le Tribunal constate d'abord que la recourante invoque un grief qui ne concerne que les intérêts de tiers et en aucun cas les siens propres, le grief en question étant par conséquent susceptible d'être déclaré irrecevable. Si, certes, la jurisprudence du Tribunal fédéral, d'une manière générale, rejette dorénavant la théorie dite du « tri des griefs », consistant à ne retenir, pour une partie recourante, que les griefs qui la concernent personnellement à l'exclusion des autres arguments juridiques (ATF 137 II 30 consid. 2.2.3), il n'en reste pas moins que la jurisprudence continue à exiger de cette partie que son grief soit susceptible d'avoir une incidence pratique sur sa situation de fait ou de droit (cf. également ATF 141 II 50 consid. 2.1 ; 139 II 499 consid. 2.2) pour être recevable. Cela étant, la jurisprudence de la même instance rappelle toutefois, dans le domaine de l'assistance fiscale internationale, qu'une partie recourante ne peut que soulever des griefs la concernant et n'est pas légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (cf. arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [non publié in ATF 147 II 116] ; 143 II 506 consid. 5.1 ; 139 II 404 consid. 11.1 ; cf. également arrêt du TAF A-1023/2020 du 9 juillet 2021 consid. 5.6). Or, c'est précisément ce que fait la recourante en critiquant l'adjonction qui figure dans la lettre de l'autorité française précitée. En invoquant en l'espèce la violation du principe de spécialité dans sa composante personnelle, la recourante soulève en réalité l'intérêt de tiers à être informés de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative, ce qu'elle n'est pas habilitée à faire, raison pour laquelle son grief doit être qualifié d'irrecevable. Cela étant, même si le Tribunal entrait en matière sur ce grief, il devrait être rejeté sur le fond pour les motifs qui suivent.

E. 6.3.3

On rappellera au préalable que le Tribunal fédéral a jugé, d'une manière qui lie la Cour de céans, que l'autorité française avait fourni des garanties suffisantes concernant le principe de spécialité. Contrairement à ce qu'invoque la recourante, la Haute Cour a retenu qu'il n'existait aucun indice concret permettant de conclure que la France a l'intention de violer le principe de spécialité ou l'obligation de confidentialité prévus à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. Ce faisant, le Tribunal fédéral s'est référé en particulier aux assurances fournies par l'autorité française en date du 11 juillet 2017 - à savoir la solution amiable et la lettre de la DGFIP (cf. ATF 146 II 150 consid. 7 ; Faits, let. D supra). De surcroît, le TAF relève qu'en date du 2 janvier 2020, l'autorité requérante a fait parvenir à l'AFC une nouvelle garantie certifiant qu'elle respecterait ses engagements tels que formulés dans les actes du 11 juillet 2017 précités (« aucune transmission des renseignements reçus de vos services n'aura lieu en faveur des autorités en charge de la procédure pénale pendante en France contre la banque UBS, et [...] ces renseignements seront exclusivement utilisés contre les personnes visées par notre demande (y inclus des personnes tierces dans un contexte fiscal) », cf. Décision finale de l'AFC, ch. 8.2).

E. 6.3.4

A l'appui de son recours et de sa réplique, la recourante insiste sur l'adjonction qui figure à la fin de la lettre de l'autorité française du 2 janvier 2020 (« [...] y inclus des personnes tierces dans un contexte fiscal [...] »), qui violerait, selon elle, le principe de spécialité. Elle perd cependant de vue que les échanges intervenus entre l'autorité française et l'AFC en janvier 2020 ne pouvaient pas tenir compte de la jurisprudence la plus récente du Tribunal fédéral qui s'est prononcée sur les limites à l'utilisation des informations reçues dans le cadre d'une demande d'assistance administrative à l'égard de tiers non visés par ladite demande (cf. consid. 3.5 supra). L'échange du 2 janvier 2020 n'est dès lors pas déterminant, et il n'y a pas lieu de le révoquer, comme demandé par la recourante, dans la mesure où la décision attaquée du 3 mars 2021 tient compte de manière très claire de la jurisprudence en question. La décision attaquée, sous le titre « Restrictions à l'utilisation des informations » (ch. 13 p. 34), précise en effet ce qui suit : « Lors de la transmission, l'AFC rappellera à la DGFP les restrictions à l'utilisation des renseignements et les obligations de confidentialité conformément à l'article 28 paragraphe 2 CDI CH-FR et à l'article 20 alinéa 2 LAAF. En particulier, l'AFC, conformément à la réserve de spécialité de l'article 28 paragraphe 2 CDI CH-FR, rappellera que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'en relation avec la/les personne/s concernée/s et pour les faits décrits dans la demande (arrêt du Tribunal fédéral 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7). » De plus, le ch. 3 du dispositif de la décision attaquée rappelle encore à l'autorité française que « [...] les renseignements transmis ne peuvent être utilisés dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR) ». Contrairement à ce qu'indique la recourante, il n'y a pas de contradiction entre les deux parties de la phrase du dispositif précité. En effet, l'autorité inférieure y exige de son homologue français non seulement le respect du principe général de spécialité, tel qu'il découle des « restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR) », mais en sus, elle lui signifie que ce principe a une composante personnelle (« dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s

concernée/s »). Au vu de ce qui précède, la recourante ne peut raisonnablement pas prétendre que l'AFC autoriserait l'utilisation des renseignements transmis « contre des personnes tierces ». On rappellera enfin que les personnes dont l'identité apparaîtrait dans la documentation bancaire sont protégées par le principe de spécialité qui veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI-FR ; ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5379/2020 du 2 juin 2022 consid. 5.6.3).

E. 6.3.5

Enfin, contrairement à ce que prétend la recourante, et comme cela a été exposé plus haut, l'usage des informations par l'autorité française n'est pas « libre de tout cadre légal et conventionnel », les restrictions à l'utilisation des renseignements et les obligations de confidentialité ayant été rappelées à l'autorité française dans la décision attaquée. On relèvera également que l'ATF 146 I 172 consid. 7.2 auquel la recourante se réfère porte sur la qualité de partie des tiers non visés par une procédure administrative internationale en matière fiscale, mais dont les noms apparaissent dans la documentation à transmettre. La recourante, en tant que personne concernée, ne se trouve pas dans la situation évoquée dans cet arrêt ; elle a en effet pu participer à tous les stades de la présente procédure, et ainsi bénéficier d'une protection juridique. Le droit à l'autodétermination informationnelle de la recourante a par conséquent été respecté. Au demeurant, et dans la mesure où elle entend invoquer un droit à l'autodétermination informationnelle non pas pour elle-même mais pour des tiers, ce grief devrait être rejeté pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés plus haut, étant encore précisé qu'il est de toute manière douteux que ce grief soit recevable (cf. consid. 6.3.2 supra).

E. 6.3.6

Au vu de ce qui précède, la décision attaquée respecte les principes de spécialité et de confidentialité. Mal fondé, le grief invoqué par la recourante doit être rejeté. Il s'ensuit que le grief soulevé par la recourante à titre subsidiaire doit également être rejeté.

E. 6.4.1

Au moyen d'un quatrième grief, la recourante se plaint d'une incompatibilité de la demande d'assistance administrative avec l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international (RS 0.641.926.81 ; ci-après : AFisE), spécialement dans sa version applicable avant le 1er janvier 2017, entrée en vigueur le 1er juillet 2005 (RO 2005 2572 ; ci-après : aAFisE). Elle soutient en substance qu'il existe un risque avéré de double imposition en raison du prélèvement de l'impôt à la source en Suisse et de l'imposition en France des revenus soumis à l'impôt à la source en Suisse. Elle se réfère à l'art. 9 aAFisE qui prévoyait un système d'élimination de la double imposition en relation avec l'art. 2 par. 2 let. d aAFisE, qui disposait que l'agent payeur est tenu de communiquer le montant des intérêts payés calculé selon l'art. 3 aAFisE (assiette de la retenue de l'impôt), ces informations devant ensuite être communiquées par l'autorité suisse à l'autorité de l'Etat membre de résidence du bénéficiaire effectif (art. 2 par. 3 aAFisE). Elle ajoute qu'elle ne se limite pas à invoquer un risque de double imposition, mais qu'elle demande l'application du droit en vigueur pour les années visées par la demande française, respectivement pour l'année 2010. Elle conclut

ainsi que si, par impossible, l'assistance devait être accordée à l'autorité requérante, le montant des intérêts payés calculés conformément à l'art. 3 aAFisE doit être indiqué lors de toute communication à la France des données bancaires litigieuses, en obtenant au besoin de la banque UBS qu'elle rectifie les informations fournies à l'AFC.

E. 6.4.2

Le Tribunal relève en l'espèce que la CDI CH-FR et l'AFisE sont deux textes qui poursuivent des buts différents, de sorte que l'on ne discerne pas d'incompatibilités entre les deux. La question de la double imposition, ou plutôt seulement le risque de double imposition qui est évoqué par la recourante, n'a pas à être examiné dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative. Il s'agit en effet d'une question matérielle en ce sens qu'elle relève de la procédure de taxation de la recourante et d'une éventuelle garantie lui permettant d'éviter une double imposition de ses revenus. Comme la question d'une éventuelle prescription du droit de taxer dans l'Etat requérant, une double imposition engendrée par le prélèvement à la source en application de l'aAFisE ne saurait faire obstacle à une requête d'assistance fiscale internationale, laquelle n'a pas pour vocation de régler matériellement une telle procédure de taxation. Au surplus, il peut être renvoyé aux développements qui ont été présentés plus haut au sujet de la prescription (cf. consid. 3.3.3 et 6.1.2).

E. 6.4.3

Même si les dispositions de l'aAFisE citées par la recourante dans son recours impliquaient, dans le cadre de cet Accord, une communication de l'autorité suisse à l'autorité de l'Etat membre de résidence du bénéficiaire effectif, le Tribunal de céans est d'avis que le grief en question s'écarte de l'objet de la contestation, qui porte uniquement sur la demande d'assistance administrative déposée par l'autorité française et les informations qui seront transmises sur cette base, de telle sorte que la recevabilité de ce grief semble pour le moins douteuse. La recourante ne saurait en effet étendre l'objet du litige à l'application d'un Accord, dont les dispositions invoquées ne sont plus en vigueur et dont la recourante envisage une application par analogie. Quand bien même ce grief serait recevable, on ne perçoit pas pour quels motifs il conviendrait d'appliquer les dispositions de l'aAFisE dans le cadre de la présente demande d'assistance administrative basée sur la CDI CH-FR ; la recourante ne l'explique pas. Enfin, si la recourante estime que c'est à tort que des informations n'ont pas été communiquées en vertu des dispositions de l'aAFisE dont elle demande l'application, il lui appartient le cas échéant d'effectuer les démarches qu'elle juge utiles.

E. 6.4.4

Pour autant qu'il soit recevable, le grief de la recourante soulevé à titre principal et subsidiaire doit être rejeté.

E. 6.5.1

En dernier lieu, la recourante indique en substance que l'assistance ne pourrait être accordée que concernant feu B._____, dès lors que C._____, D._____, et la recourante elle-même, ne figurent pas sur le document XML-out, et ne sont donc pas concernés par la présente cause. Elle ajoute que les informations sur les personnes qui sont devenues des successeurs légaux de titulaires en dehors de la période concernée (du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2015) ne doivent pas être transmises par l'AFC à l'autorité française. Ainsi, feu B._____ étant décédé en 2018, il n'y a aucun motif de se baser sur une quelconque qualité

d'héritier après 2015. Elle soutient par ailleurs que l'art. 18a LAAF, qui permet l'exécution de l'assistance administrative concernant des personnes décédées, n'est pas applicable dans le cas d'espèce en vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, puisqu'il est entré en vigueur en 2019, alors que la demande d'assistance française date de 2016. Elle relève encore qu'avant l'entrée en vigueur de cette nouvelle, il ne pouvait pas être fourni d'assistance administrative pour des personnes décédées.

E. 6.5.2

De son côté, dans sa réponse du 18 juin 2021, l'autorité inférieure explique que seules les informations concernant feu B._____ seront transmises aux autorités françaises, ajoutant que son décès étant survenu après la période concernée, les noms de ses héritiers ne figureront pas sur le fichier XML-out dont la transmission à l'autorité requérante est envisagée. Les héritiers de feu B._____ disposent toutefois de la qualité de partie, en leur qualité de successeurs légaux du défunt.

E. 6.5.3

Selon l'art. 18a LAAF, l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées. Leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie. Cette disposition, introduite par le ch. I de la loi fédérale du 21 juin 2019 sur la mise en oeuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, est entrée en vigueur le 1er novembre 2019 (RO 2019 3161). En l'absence de disposition transitoire particulière et dans la mesure où les dispositions qui régissent l'assistance administrative sont par nature procédurales (cf. arrêt du TF 2C_880/2020 du 15 juin 2021 consid. 4.1 ss ; arrêt du TAF A-6409/2020 du 11 janvier 2022 consid. 3.2 et 3.5), celles-ci sont sauf disposition contraire d'application immédiate, peu importe que les périodes fiscales visées par les demandes soient antérieures à l'entrée en vigueur des règles de procédure (cf. arrêt du TAF A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 9 ss).

E. 6.5.4

En l'espèce, le Tribunal retient que l'art. 18a LAAF est applicable à la transmission de renseignements pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2015. L'assistance administrative peut dès lors être exécutée concernant feu B._____. Au vu de ce qui précède, le grief de la recourante doit être rejeté sur ce point. Pour le surplus, la recourante demande à ce que seules les informations concernant feu B._____ soient transmises à l'autorité française, ce qui a été confirmé par l'AFC dans sa réponse, de telle sorte que ce point n'apparaît pas comme étant litigieux.

E. 7.1

Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Frs. 5'000.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

E. 7.2

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

E. 8

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). 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 (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (Le dispositif est porté à la page suivante)

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