

BVGer A-1787/2021 vom 8. September 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-09-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1787_2021

FR: TAF A-1787/2021 du 8 septembre 2022

IT: TAF A-1787/2021 del 8 settembre 2022

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 5.1.1

Au moyen d'un premier grief, le recourant reproche à l'autorité inférieure d'avoir violé les principes de spécialité et de confidentialité. Il 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 lui, la phrase précitée vise à autoriser l'autorité française, une fois les informations litigieuses reçues, à les utiliser contre « des personnes tierces ». Le dispositif de la décision attaquée serait par ailleurs contradictoire. Il 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). Il 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 ». Il considère ainsi qu'il existe un risque concret de violation du principe de spécialité. Il se prévaut par ailleurs de son droit à l'autodétermination informationnelle, qui découle des art. 8 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) et 13 Cst., en se référant à l'ATF 146 I 172 consid. 7.2 ; il soutient à ce sujet que l'autorité française envisagerait un usage des informations bancaires « libre de tout cadre légal et conventionnel ». Il 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. Il 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 (il 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, il 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 en conformité 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. 5.1.2

Pour autant qu'il puisse être entré en matière sur ce grief qui ne paraît concerner que les intérêts de personnes non concernées, c'est-à-dire des tiers par rapport au recourant (voir à cet égard, arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [non publié in ATF 147 II

116] ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 et 139 II 404 consid. 11.1 et les réf. citées, mais également arrêt du TAF A-6854/2018 du 3 mars 2020 consid. 1.3.2 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_252/2020 du 13 juillet 2020]), la Cour de céans retient ce qui suit : 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 le recourant, 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 ; consid. D supra). De surcroît, le Tribunal a déjà eu l'occasion de souligner 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. 5.1.3

A l'appui de son recours, le recourant 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 lui, le principe de spécialité. Il méconnaît cependant le fait 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. 2.6 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 le recourant, dans la mesure où la décision attaquée du 19 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 » (cf. Décision finale de l'AFC, ch. 13), 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) ». Au vu de ce qui précède, le recourant ne peut raisonnablement pas prétendre que l'AFC autoriserait l'utilisation des renseignements transmis « contre des personnes tierces ». On rappellera à cet égard 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 pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. consid. 2.6 supra).

E. 5.1.4

Enfin, contrairement à ce que prétend le recourant, 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 le recourant 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. Le recourant, en tant que personne concernée, ne se trouve pas dans la situation évoquée dans cet arrêt ; il 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 du recourant a par conséquent été respecté. Au demeurant, et dans la mesure où il entend invoquer un droit à l'autodétermination informationnelle non pas pour lui-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. 5.1.2 supra).

E. 5.1.5

Au vu de ce qui précède, la décision attaquée respecte les principes de spécialité et de confidentialité. Mal fondé, le grief invoqué par le recourant doit être rejeté. Il s'ensuit que le chef de conclusions formé par le recourant à titre subsidiaire visant à obtenir de l'autorité requérante une garantie de l'application de l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR doit également être rejeté.

E. 5.2.1

Dans un deuxième grief, le recourant 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. Il 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, il 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 était 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, le recourant fait valoir que la prescription de dix ans serait en tout état de cause à ce jour atteinte pour l'année 2010. Il 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 titre subsidiaire enfin, le recourant 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. 5.2.2

En avançant l'existence d'un empêchement de procéder lié à la prescription des périodes fiscales sous examen, le recourant perd de vue que la question de la prescription relève du droit interne de l'Etat requérant. Ainsi, selon la jurisprudence, l'examen des objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger et à l'existence d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus sont soustraites à l'appréciation des autorités de l'Etat requis, sous réserve de violation de principes élémentaires de procédure ou de vices graves (cf. consid. 2.3.2 supra). La question de l'acquisition éventuelle de la prescription des créances fiscales en cause est donc de la compétence des autorités françaises. Il appartient auxdites autorités d'interpréter leur propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée. Tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes françaises (cf. consid. 2.3.2 supra). Le Tribunal ne constate en l'espèce aucune circonstance permettant de s'écarter exceptionnellement de ces principes. Il n'est en effet ni allégué ni établi 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.

E. 5.2.3

Le recourant 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 ». En vertu du principe de la bonne foi, toujours présumée dans les relations internationales, l'Etat requis ne peut en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, sauf doute sérieux (cf. consid. 2.4.1 et 2.4.2 supra). Le Tribunal constate à cet égard que le recourant n'apporte aucun fait établi et concret propre à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. Il se limite à exposer dans son recours que « sur la base des informations en [sa] possession », un délai de prescription de trois ans s'imposerait à l'administration fiscale française, mais n'exclurait cependant pas qu'un délai de prescription de dix ans puisse également s'appliquer. Par conséquent, les allégations du recourant ne peuvent être suivies. Au surplus, il est renvoyé aux motifs évoqués dans le précédent considérant qui s'appliquent également ici.

E. 5.2.4

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation de la norme de la pertinence vraisemblable et du principe de la bonne foi en lien avec la question de la prescription. Les griefs du recourant à cet égard doivent être rejetés. Il s'ensuit que le chef de conclusions formé par le recourant à titre subsidiaire visant à d'interpeller l'autorité française au sujet de la prescription et obtenir de celle-ci une clarification sur le délai de prescription applicable doit également être rejeté.

E. 5.3.1

Dans un troisième grief, le recourant argue que les informations le concernant ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable dès lors qu'il n'aurait pas été fiscalement domicilié en France durant la période visée, mais en (...). Selon lui, il ne remplirait pas un des critères de la demande d'assistance, celle-ci visant des « résidents fiscaux en France », de sorte qu'il n'entrerait tout simplement pas dans son champ d'application. Le recourant ne serait donc pas visé par la demande, ce qui serait prouvé, de

sorte qu'aucune information ne pourrait être envoyée en France à son sujet.

E. 5.3.2

En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie la Cour de céans (consid. 1.4.3 supra) que la demande litigieuse ne constituait pas une pêche aux renseignements prohibée et que les informations requises remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 146 II 150 consid. 6). A cet effet, la Haute Cour a relevé que la demande du 11 mai 2016 - qui constitue une « demande collective » (cf. consid. 4.2 supra) - répondait aux trois critères développés par la jurisprudence en lien avec les demandes groupées, applicables par analogie aux « demandes collectives », permettant d'exclure l'existence d'une fishing expedition (consid. 2.5.2 supra pour l'énumération exhaustive de ces trois critères ; ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2). L'analyse de la Haute Cour s'est portée spécifiquement sur le critère principalement contesté - à savoir celui exigeant que la demande expose le droit fiscal applicable et les raisons permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations, et donc violé le droit fiscal. A cet égard, le Tribunal fédéral a retenu que l'ensemble des éléments ressortant de la demande du 11 mai 2016 était propre à fonder un soupçon suffisant de l'existence d'un comportement contraire au droit fiscal de la part des personnes se trouvant sur les listes B et C. Dès lors que la Cour de céans est tenue de se fonder sur les considérants de l'arrêt en cause et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral, il y a lieu de conclure que les arguments invoqués par le recourant ne permettent pas de conclure que la demande litigieuse constituerait une fishing expedition et violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

E. 5.3.3

La question n'a pas cependant été spécifiquement examinée, dans l'arrêt du Tribunal fédéral, de savoir si, compte tenu des éléments concernant l'absence de domicile en France tels qu'invoqués ici par le recourant, la pertinence vraisemblable aurait disparu en l'espèce. A cet égard, la Cour de céans rappelle que dans les cas où l'éventuelle double imposition internationale ne concerne pas la Suisse mais un Etat tiers, le fait que la personne visée par une demande d'assistance administrative puisse être considérée comme résidente fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne remet pas en cause la pertinence vraisemblable de la demande, si l'Etat requérant indique dans sa demande toutes les informations requises par la convention applicable, respectivement par son protocole (cf. consid. 2.7.4 supra).

E. 5.3.4

En l'occurrence, il est relevé que 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 critères d'assujettissement suffisants pour considérer que les personnes derrière ces listes étaient assujetties en France durant la période sous contrôle (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 critères d'assujettissement 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 ». Compte tenu du fait qu'il est incontestable que le recourant figure avec un code domicile français « 111 » dans la liste Excel annexée à la requête du 11 mai 2016 et que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble

des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (cf. consid. 4.2 supra), la revendication de résidence fiscale de l'autorité requérante n'a pas, dans ces circonstances, à être remise en cause sous l'angle de la pertinence vraisemblable. En effet, conformément à la jurisprudence applicable en cas de résidence fiscale potentiellement concurrente dans un Etat tiers, ces informations suffisent à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (cf. consid. 2.7.4 supra).

E. 5.3.5

Au vu de ce qui précède, le grief invoqué par le recourant doit être rejeté.

E. 5.4.1

En dernier lieu, le recourant 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). Il 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. Il ajoute qu'il ne se limite pas à invoquer un risque de double imposition, mais qu'il demande l'application du droit en vigueur pour les années visées par la demande française, respectivement pour l'année 2010. Il 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. 5.4.2

L'argumentation du recourant ne saurait être suivie. En effet, les prélèvements qui ont pu être effectués en vertu de l'aAFisE avaient pour but de sécuriser une imposition, à l'instar de l'impôt anticipé en Suisse. Ce prélèvement était ensuite partiellement reversé à l'Etat de résidence. Il ne constitue pas une base de double imposition dès lors que le prélèvement peut être pris en compte lors du calcul de l'impôt dû dans l'Etat de résidence. Il appartiendra dès lors au recourant de faire valoir ses griefs relatifs à un éventuel risque de double imposition, respectivement de solliciter la prise en compte du prélèvement selon l'aAFisE, devant les autorités compétentes françaises (dans le même sens, cf. les arrêts du TAF F-3041/2020 consid. 8.2, F-3036/2020 consid. 7.7.2 et F-5670/2020 du 13 décembre 2021 consid. 8.2 ainsi que F-3039/2020 du 22 avril 2022 consid. 8.2).

E. 5.4.3

Mal fondé, le grief invoqué par le recourant doit être rejeté. Il s'ensuit que le chef de conclusions formé par le recourant à titre subsidiaire visant à indiquer le montant des intérêts payés calculés conformément à l'art. 3 aAFisE lors de toute communication à la France des données bancaires litigieuses doit également être rejeté.

E. 6

Compte tenu des considérants qui précèdent, le recours doit être rejeté.

E. 7

Le requérant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

E. 8

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. 9

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.