

# **BVGer A-1944/2021 vom 25. August 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-08-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1944\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1944_2021)

FR: TAF A-1944/2021 du 25 août 2022

IT: TAF A-1944/2021 del 25 agosto 2022

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 5.1**

En premier lieu, le recourant se prévaut de la nullité de la décision de l'AFC du 26 avril 2021. Il commence par relever que dans son ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé que la demande soumise par la DGFIP à l'autorité intimée en date du 11 mai 2016 n'était pas une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF, mais une demande collective (« Listenersuchen »), dès lors qu'un numéro de compte constitue un élément d'identification individuel, de sorte que chaque procédure doit s'apprécier indépendamment des autres, notamment du point de vue de sa régularité procédurale. Le recourant soutient ensuite que la procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale implique la transmission à l'Etat requérant d'informations touchant des parties étroitement liées entre elles, de sorte qu'en cas de nullité d'une décision, celle-ci s'étendrait à toutes les parties en présence. Se référant à un arrêt du Tribunal de céans A-7401/2014 consid. 3.3, le recourant argue qu'une personne habilitée à recourir peut se prévaloir d'un motif de nullité survenant dans la sphère de la personne concernée et qu'à plus forte raison, en sa qualité de (co)personne concernée, il bénéficie de cette faculté. A ce propos, il expose que le 11 mai 2016 - date à laquelle la DGFIP a soumis sa demande à l'AFC -, la Fondation B. \_\_\_\_\_ ne disposait plus de la capacité à être partie en raison de sa radiation du registre du commerce survenue le \*\*\* 2013, de sorte que la présente procédure aurait été conduite à l'encontre d'un sujet juridique « décédé » impliquant la nullité de toute décision en résultant, à l'égard de toutes les parties en présence. A cet égard, le recourant reproche à l'autorité intimée d'avoir rendu une décision finale contre une entité dont elle savait vraisemblablement qu'elle avait cessé d'exister. Il reviendrait ainsi à la Cour de céans de remédier à la défaillance de l'autorité inférieure en constatant que la procédure est entachée de nullité dès son origine. Il souligne encore que pour le cas où le Tribunal de céans ne retiendrait pas la nullité de la décision finale rendue le 26 mars 2021 par l'AFC, il ferait preuve d'arbitraire et violerait le principe de l'égalité de traitement en refusant d'appliquer sa propre jurisprudence. Quant à l'ordonnance de production de l'AFC du 10 juin 2016, le recourant se prévaut également de sa nullité, au motif qu'elle aurait visé une personne ayant cessé d'exister.

### **E. 5.2.1**

Une décision rendue contre une personne morale ayant cessé d'exister est, selon la jurisprudence, tantôt annulable (ATAF 2017 III/1 consid. 1.2 [arrêt rendu dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale]), tantôt nulle (ATAF 2013/38 consid. 4). Quant à un recours formé au nom et pour le compte d'une telle

entité, il est en principe irrecevable. La jurisprudence du TF connaît cependant des exceptions et admet notamment que l'ayant droit économique du compte bancaire dont l'entité dissoute est titulaire puisse agir en justice lorsqu'il est lui-même qualifié de personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF (ATF 139 II 404 consid. 2.1.3). Cela étant, dans le cas d'espèce, il convient de signaler que la fondation a fait l'objet d'une décision finale séparée notifiée le 12 mai 2020 dans la Feuille fédérale, laquelle n'a pas été attaquée. L'éventuelle nullité de cette décision finale ne peut cependant pas déployer d'effet dans la présente procédure, qui avait comme destinataire le recourant lui-même, en tant qu'ayant droit économique du compte détenu par la fondation. A cet égard, on observe que l'identification des ayants droit économiques des comptes visés par la demande fait partie des informations expressément requises par l'Etat requérant. En outre, la Cour de céans a déjà retenu que même dans le cas d'une annulation partielle d'une décision finale ayant entre autres pour destinataire une personne morale ayant cessé d'exister, cela ne signifie pas pour autant que les documents concernant cette entité ne peuvent pas être transmis à l'Etat requérant, dès lors que le seul élément déterminant consiste à savoir si les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents pour l'appréciation par l'Etat étranger de la situation fiscale des personnes concernées au sujet desquelles l'assistance administrative est demandée (arrêt du TAF A-232/2020 du 21 février 2022 consid. 5.6.5). Enfin, force est de constater que les jurisprudences citées par le recourant à l'appui de son argumentation se rapportent à d'autres situations que celle visée en l'espèce dans la mesure où elles sont toutes en lien avec des affaires dans lesquelles une personne physique - et non morale - concernée est décédée pendant la procédure. On relèvera encore que ces jurisprudences ont été rendues sous l'empire d'un régime juridique différent, soit avant l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF, de sorte qu'elles ne trouveraient plus application à ce jour. Au vu de ce qui précède, on doit dès lors retenir que la décision du 26 mars 2021 n'est pas nulle en tant qu'elle concerne le recourant.

#### **E. 5.2.2**

S'agissant de l'ordonnance rendue le 10 juin 2016 par l'AFC, laquelle a été adressée à l'UBS, détentrice des renseignements, la Cour de céans observe qu'elle vise aussi bien la Fondation B. \_\_\_\_\_ que le recourant. Dans ces circonstances, et pour les mêmes raisons que celles exposées au considérant 5.2.1 supra, on doit dès lors retenir que cette ordonnance n'est pas nulle.

#### **E. 5.3**

Par conséquent, le grief du recourant en nullité de la décision du 26 mars 2021 et de l'ordonnance de production du 10 juin 2016 doit être rejeté.

#### **E. 6.1**

Pour ce qui est des conditions de fond, 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 à (...), précisant que son domicile constitue l'unique critère de rattachement fiscal fondant la demande d'assistance administrative en l'espèce. A cet égard, il souligne que les autorités consulaires françaises de (...) le considéreraient comme « français établi hors de France » à l'adresse (...). Le recourant relève encore que les services de l'autorité requérante auraient estimé qu'il ne résidait plus en France à l'expiration de la période fiscale 2012, se référant à un avis d'impôt daté de 2013. Le recourant conteste en outre que le code domicile utilisé par UBS en lien

avec les comptes bancaires de ses clients puisse être retenu comme facteur de rattachement suffisant pour une éventuelle obligation fiscale en France. Le recourant conclut dès lors au rejet de la demande d'assistance administrative.

#### **E. 6.2.1**

En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie la Cour de céans (ci-avant consid. 1.5.3) 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 (ci-avant consid. 2.5.2 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.

#### **E. 6.2.2**

En revanche, la question n'a pas 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 qu'en présence d'un conflit de résidence, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile ; elle n'a en effet ni les moyens matériels ni la compétence formelle de trancher un tel conflit lorsqu'elle reçoit une demande d'assistance (cf. supra consid. 2.9). 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 ». Dans ces circonstances et 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, il y a lieu de retenir que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant dans le cas d'espèce, à savoir celui du domicile, est apparemment plausible et la question de savoir s'il entre en concurrence avec un critère d'assujettissement de l'Etat tiers dans lequel le recourant fait valoir avoir été domicilié fiscalement durant la période sous contrôle n'a pas à être examinée par la Cour de céans. Dans ces circonstances, l'on retiendra dès lors que la

condition de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités est remplie, de sorte que le grief du recourant en annulation de la décision rendue par l'AFC en date du 26 mars 2021 doit être rejeté.

### **E. 7.1**

Le recourant requiert subsidiairement la correction de l'annexe XML-out, au motif que celle-ci omet de préciser que la Fondation B.\_\_\_\_\_ a été dissoute par radiation et prêterait à penser non seulement qu'elle serait encore active, mais que le recourant en serait toujours l'ayant droit économique et qu'il se serait ainsi soustrait à des obligations déclaratives en France. A cet égard, ce dernier considère que l'annexe XML-out est trompeuse, évoquant les éventuelles sanctions administratives voire pénales auxquelles il risquerait d'être exposé, de sorte que le recourant conclut à ce que ce document ne soit pas transmis à la France avant d'y mentionner la radiation de la Fondation B.\_\_\_\_\_. A titre subsidiaire, il conclut également à la suppression du montant de Fr. \*\*\* figurant sur l'annexe XML-out en lien avec la date du 1er janvier 2013 (« AccountBalanceOn2013-01-01 »), sans la motiver. Pour sa part, l'AFC relève, à l'appui des pièces au dossier, que dite fondation serait dissoute. Elle soutient cependant que cette information serait de nature personnelle, de sorte que seule la personne concernée, à savoir la Fondation B.\_\_\_\_\_, aurait un intérêt à la modification de cette information. A cet égard, l'autorité intimée souligne qu'un recours ne pourrait être formé au nom ou dans l'intérêt d'un tiers. L'AFC en déduit que la conclusion du recourant en rectification de la donnée relative à la Fondation B.\_\_\_\_\_ figurant à l'annexe XML-out doit être déclarée irrecevable. L'autorité intimée ajoute toutefois que, dans l'hypothèse où le Tribunal de céans admettrait le grief du recourant tendant à la correction de dite annexe, elle remplacerait le code « 0 » contenu dans la rubrique relative à la Fondation B.\_\_\_\_\_ par le code « 1 », lequel signifie que la fondation serait dissoute.

### **E. 7.2.1**

En préambule, il convient de rappeler ici que s'il est certes admis par la jurisprudence que les griefs formulés pour le compte de tiers ne sont pas recevables (ATF 146 I 172 consid. 7.1.4 et 139 II 404 consid. 11.1), la situation diffère lorsque la partie recourante a elle-même un intérêt propre à faire valoir en formulant le grief considéré. Or, tel est bien le cas en l'espèce, dans la mesure où on peut imaginer qu'il soit dans l'intérêt du recourant, en tant qu'ayant droit économique du compte détenu par la Fondation dissoute, que l'information de sa radiation soit communiquée aux autorités requérantes. En l'occurrence, il ressort effectivement du dossier de la cause que la Fondation B.\_\_\_\_\_ a été radiée le \*\*\* 2013 (pièce n° 7 du dossier du recourant). Dans ces circonstances, force est de constater que l'annexe XML-out, en tant qu'elle mentionne le code « 0 » s'agissant de dite fondation, lequel signifie qu'elle existe, est entachée d'une erreur, ce d'autant que l'AFC l'admet. Dans ces conditions, la Cour ne discerne aucun motif de ne pas corriger l'annexe à la décision attaquée, étant entendu que le caractère vraisemblablement pertinent des renseignements implique, en bonne logique, leur nature exacte (dans une même situation, voir jugement du TAF A-5374/2020 du 2 juin 2022 consid. 5.4.2). Cette annexe doit dès lors être corrigée en remplaçant le code « 0 » par le code « 1 », lequel signifie, comme indiqué par l'autorité inférieure, que la fondation n'existe plus.

### **E. 7.2.2**

Quant à la conclusion subsidiaire du recourant tendant à la suppression de la somme de Fr. \*\*\* figurant dans l'annexe XML-out en lien avec la date du 1er janvier 2013 («

AccountBalanceOn2013-01-01 »), on observe, d'une part, que le recourant ne la motive pas et, d'autre part, que cette information remplit à l'évidence la condition de la pertinence vraisemblable, de sorte qu'on retiendra que l'annexe précitée doit être transmise à l'Etat requérant avec l'indication du montant de Fr. \*\*\* en lien avec la date du 1er janvier 2013.

### **E. 8.1**

Au moyen de son dernier grief, le recourant avance que, dans l'hypothèse où l'AFC refuserait d'entrer en matière sur sa demande de reconsidération déposée le 24 juin 2021 - ce qui, on l'a vu, est le cas (cf. consid. 1.4 supra) - la Cour de céans devrait refuser d'accorder l'assistance administrative s'agissant de l'année 2010, dès lors que la prescription de l'impôt de solidarité sur la fortune dû au 1er janvier 2010 et de l'impôt sur le revenu en relation avec les revenus perçus durant l'année 2010 serait acquise au 14 juin 2021, de sorte qu'en statuant à une date proche du délai de prescription, le Tribunal de céans accepterait de transmettre les renseignements concernés, lesquels ne seraient plus vraisemblablement pertinents au moment de leur remise effective à l'Etat requérant.

### **E. 8.2**

Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral s'est exprimé au sujet des conséquences de la survenance de la prescription sur la condition de la pertinence vraisemblable, expliquant que les renseignements sont vraisemblablement pertinents tant qu'il n'apparaît pas clairement, au moment où la demande est formulée, que la prescription étrangère est déjà acquise pour la période visée. La Haute Cour a également souligné que l'acquisition de la prescription en cours de procédure ne change donc rien à la pertinence vraisemblable des informations requises, à l'exception du cas où il apparaîtrait que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère en relation avec la prescription. Sous cette seule réserve, les renseignements requis remplissent la condition de la pertinence vraisemblable et il incombe à la personne concernée de soulever, le cas échéant, l'exception de la prescription dans le cadre de la procédure fiscale étrangère (arrêt du TF 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4 à 5.6 rendu en lien avec l'art. 27 de la Convention du 7 mai 1965 entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune [CDI CH-SE, RS 0.672.971.41]).

### **E. 8.3**

Il découle de cette jurisprudence, transposable en l'espèce, que l'éventuelle acquisition de la prescription décennale en cours de procédure ne change rien au caractère vraisemblablement pertinent des renseignements requis, ce d'autant que le recourant ne soutient pas que la prescription ne pourrait pas être invoquée devant les autorités françaises, ou que d'autres principes élémentaires de procédure pourraient être violés par l'Etat français. Dans ces circonstances, on retiendra que la possible survenance de la prescription dans le cadre de la présente procédure n'entache pas la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par l'Etat requérant, de sorte que le grief du recourant doit être rejeté.

### **E. 9.1**

Vu les considérants qui précèdent, le recours est très partiellement admis au sens du considérant 7.2.1 ci-dessus et rejeté pour le surplus. Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut

toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA). En l'occurrence, les frais de procédure s'élèvent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Au vu de l'admission très partielle du recours, il se justifie de réduire légèrement les frais à la charge du recourant. Partant, ils sont réduits d'un dixième, de sorte que celui-ci supporte les frais de procédure à concurrence d'un montant de Fr. 4'500.-, lequel est prélevé sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.-. Le solde, par Fr. 500.-, lui sera restitué une fois le présent arrêt devenu définitif et exécutoire.

### **E. 9.2**

La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et 7 FITAF). Cependant, compte tenu du fait que le recourant n'a obtenu que très partiellement gain de cause, une indemnité à titre de dépens très réduite de Fr. 750.-, à charge de l'autorité inférieure, lui est allouée (art. 7 al. 2 et art. 14 al. 2 FITAF).

### **E. 10**

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 LTF). 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 qu'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 de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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