

BVGer A-1951/2021 vom 25. August 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-08-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1951_2021

FR: TAF A-1951/2021 du 25 août 2022

IT: TAF A-1951/2021 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 TAF A-7401/2014 consid. 3.3, le recourant argue qu'en qualité d'héritier de feu C._____, il serait en droit de plaider la cause de ce dernier, ajoutant qu'une personne habilitée à recourir pourrait se prévaloir d'un motif de nullité survenant dans la sphère de la personne concernée. A cet égard, il évoque l'art. 18a LAAF, lequel est entré en vigueur le 1er novembre 2019 et qui énonce que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées, leurs successeurs en droit se voyant conférer le statut de partie. Le recourant ajoute qu'avant l'entrée en vigueur de cette disposition légale et en cas de décès de la personne visée antérieurement ou postérieurement à la demande de l'Etat requérant, l'AFC devait déclarer la procédure sans objet. S'agissant du cas d'espèce, le requérant souligne que le 11 mai 2016, jour du dépôt de la demande de l'Etat requérant, feu C._____ et la Fondation B._____ ne disposaient plus de la capacité d'être parties en raison du décès du premier le *** 2015, respectivement de la radiation de la seconde en date du *** 2014. Il en déduit que la procédure n'a jamais eu d'objet, dès lors qu'elle n'a pu viser aucune des parties qualifiées de « personnes concernées » par l'AFC. Il souligne également que l'application d'une disposition légale à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur est prohibée, en référence à l'ATF 137 II 371 consid. 4.2, relevant toutefois une dérogation à ce principe général, à savoir que les nouvelles règles de procédure s'appliquent pleinement dès leur entrée en vigueur aux causes encore pendantes (cf. ATF 137 II 409 consid. 7.4.5). S'agissant de cette dérogation, il mentionne une exception à l'application immédiate de la nouvelle procédure, soit en cas de rupture par rapport au système procédural antérieur et en présence de modifications fondamentales de l'ordre procédural. Le recourant déduit de ces principes juridiques évoqués dans les arrêts précités du TF que l'art. 18a LAAF n'est pas applicable en l'espèce

et ce, à double titre. Premièrement, l'art. 18a LAAF serait inapplicable en raison de la nullité de la procédure ab initio. A ce propos, le recourant explique qu'avant l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF, les procédures d'assistance administrative visant des personnes décédées étaient sans objet, soutenant que leur poursuite consistait dans une erreur de droit dont la nullité devait être constatée. S'agissant de la présente procédure, le recourant reproche à l'autorité intimée de ne pas avoir constaté sa nullité aussitôt après en avoir connu la cause, à savoir à la réception de sa correspondance du 22 mai 2017 (cf. pièce 7), selon laquelle il a affirmé être le fils de feu C._____, décédé en 2015, de sorte que cette procédure ne pourrait être considérée comme pendante au jour de l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF. Le recourant ajoute que l'AFC se serait ainsi écartée de façon arbitraire de sa pratique établie ou, à tout le moins, en violation du principe de l'égalité de traitement. Il considère, enfin, que l'inexistence de la présente procédure avant l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF doit être constatée ou, à défaut, que sa continuation résulterait de la violation de principes cardinaux de procédure, de sorte que dans ces deux hypothèses, la décision finale rendue le 26 mars 2021 par l'AFC serait nulle. Deuxièmement, le recourant postule que l'art. 18a LAAF ne trouverait pas application en l'espèce en raison de son caractère novateur. A cet égard, il explique que, pour le cas où l'on devrait retenir que la présente cause aurait perduré sans violation manifeste du droit jusqu'à l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF, cette disposition légale représenterait un cas de figure dans lequel le nouveau droit de procédure consisterait dans une rupture par rapport au système procédural antérieur et apporterait des modifications fondamentales à l'ordre procédural, de sorte que l'application immédiate de cette disposition légale à la présente cause violerait la jurisprudence du TF évoquée précédemment (cf. ATF 137 II 371 consid. 4.2 et 137 II 409 consid. 7.4.5). A ce propos, se référant à un arrêt du TAF A-5982/2016 du 13 décembre 2017 consid. 5.3.2.1, le recourant souligne que l'introduction de l'art. 18a LAAF, lequel a permis aux Etats étrangers de requérir des renseignements concernant des personnes décédées, constitue un changement total de paradigme, dès lors qu'avant l'entrée en vigueur de cette disposition légale, les demandes d'entraide visant nommément une personne décédée étaient sans objet. Le recourant en déduit que l'art. 18a LAAF ne serait pas applicable in casu, de sorte que la décision finale rendue le 26 mars 2021 par l'AFC en application de cette norme serait nulle. Au moyen d'un troisième argumentaire, le recourant expose qu'en sus de l'ordonnance de production du 10 juin 2016, l'AFC a également rendu, ce jour-là, une décision incidente dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative visant une personne décédée - feu C._____ - et une fondation radiée - la Fondation B._____. A cet égard, le recourant souligne que cette décision incidente, dès lors qu'elle a été rendue plus de deux ans avant le début du processus législatif relatif à l'adoption de l'art. 18a LAAF, serait nulle et non avenue, compte tenu du droit en vigueur à ce moment-là, rappelant que les actes nuls ne déploient aucun effet. Le recourant en déduit que, sur la base de dite décision incidente, laquelle serait dépourvue d'efficacité juridique, l'AFC a obtenu les informations de la part d'UBS, destinées à être transmises à l'Etat requérant par décision finale du 26 mars 2021. S'agissant de l'ordonnance de production du 10 juin 2016, le recourant considère également qu'elle serait nulle, relevant qu'elle entraînerait à elle seule la nullité de décision finale de l'autorité intimée.

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).

E. 5.2.2

Selon la jurisprudence, les dispositions régissant l'assistance administrative, par exemple celles prévoyant le contenu de la demande d'assistance, sont par nature procédurales. Les conventions de double imposition posent des règles qui fixent les exigences matérielles de cette procédure, alors que le droit interne sert à en concrétiser l'exécution en Suisse. Aussi bien la LAAF que les dispositions régissant l'assistance administrative qui figurent dans les CDI fixent des règles de procédure, lesquelles sont, partant, sauf disposition contraire, immédiatement applicables dès leur entrée en vigueur (ATF 146 II 150 consid. 5.4, 143 II 628 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_880/2020 du 15 juin 2021 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-6409/2020 du 11 janvier 2022 consid. 3.2). L'art. 18a LAAF, introduit 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, et entré en vigueur le 1er novembre 2019 (RO 2019 3161), prévoit que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées et que leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie. Le but premier de cette disposition légale consiste à transmettre des renseignements vraisemblablement pertinents relatifs à des personnes ne disposant pas de la capacité d'être partie, comme les personnes décédées (arrêts du TAF A-1556/2021 du 4 juillet 2022 consid. 5.2.3, A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 9.4.). Adopté sans disposition transitoire particulière, l'art. 18a LAAF est d'application immédiate (arrêts du TAF A-1556/2021 du 4 juillet 2022 consid. 5.2.3, A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 9.2). Avant son entrée en vigueur, l'assistance administrative ne pouvait pas être fournie au sujet de personnes décédées, lesquelles n'avaient pas la capacité d'être partie et d'ester en justice (cf. arrêts du TAF A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 9.1, A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.6).

E. 5.3.1

En l'espèce, il ressort du dossier de la cause que la Fondation B. _____ a été radiée le *** 2014 et que C. _____ est décédé le *** 2015, soit antérieurement à la décision finale rendue par l'AFC le 26 mars 2021. S'agissant de la Fondation B. _____, il convient de signaler que celle-ci 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 à l'origine feu C. _____, en tant qu'ayant droit économique du compte détenu par la fondation, puis le recourant en sa qualité d'héritier de la personne précitée. 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).

E. 5.3.2

Pour ce qui est de la situation de feu C._____, on constate tout d'abord que l'art. 18a LAAF, lequel est entré en vigueur avant que l'AFC ne rende sa décision finale, s'applique pleinement à la présente procédure, conformément à la jurisprudence précitée (cf. consid. 5.2.2). On relève, ensuite, que cette disposition légale s'applique au recourant en tant que successeur de feu C._____, dès lors qu'il ressort du dossier de la cause que A._____ a été identifié comme le fils héritier de celui-ci. Dans ces circonstances, on peut dès lors retenir que le recourant, par application immédiate de l'art. 18a LAAF, revêt la qualité de partie en tant qu'il est le successeur de feu C._____, de sorte que la décision finale de l'autorité intimée n'est pas nulle en tant qu'elle concerne le recourant.

E. 5.3.3

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 s'inscrit dans le cadre de la procédure ayant abouti à la décision finale de l'AFC du 26 mars 2021, de sorte que pour les mêmes raisons que celles exposées au considérant 5.3.1 et 5.3.2 supra, on retiendra que cette ordonnance n'est pas nulle.

E. 5.4

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

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, en tant qu'héritier de feu C._____, 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 qu'il conclut à ce que ce document ne soit pas transmis à la France avant d'y mentionner la radiation de la Fondation B._____. 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 est dissoute.

E. 6.2

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'héritier de l'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 *** 2014 (pièce n° 2 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. 7.1

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. 1.4.2 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. 7.2

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. 7.3

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. 8.1

Vu les considérants qui précèdent, le recours est très partiellement admis au sens du considérant 6.2 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. 8.2

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. 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 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.