

BVGer A-2797/2016 vom 28. Dezember 2016

Bundesverwaltungsgericht, 2016-12-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2797_2016

FR: TAF A-2797/2016 du 28 décembre 2016

IT: TAF A-2797/2016 del 28 dicembre 2016

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger de la présente affaire (voir aussi art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1], applicable ici à la demande d'assistance administrative du *** 2015 [art. 24 LAAF a contrario; arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 2.1]).

E. 1.2

Pour autant que ni la LTAF, ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; art. 19 al. 5 LAAF).

E. 1.3.1

Le recours déposé par la recourante 1 (cause A-2797/2016) répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). La recourante 1 dispose en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

E. 1.3.2

Il en va de même du recours déposé dans la cause A-2801/2016, respectivement de la recourante 2.

E. 1.3.3

Il convient par conséquent d'entrer en matière sur ces deux recours.

E. 2.1

Quant à la jonction des causes, le Tribunal relève ce qui suit. D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2ème éd., 2013, ch. 3.17). Une telle solution répond en effet à un souci d'économie de procédure,

correspond à l'intérêt de toutes les parties (ATF 131 V 224 consid. 1, 128 V 126 consid. 1; arrêts du TAF A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.4.1, A-1275/2011, A-1304/2011 du 20 septembre 2012 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (arrêt du TAF A-5090/2014, A-5135/2014 du 16 avril 2015 consid. 2).

E. 2.2

Ici, les recourantes sont toutes deux intéressées par la demande d'assistance, puisque les décisions prévoient la transmission des informations de la relation A, dont la recourante 1 est ayant droit économique et la recourante 2 titulaire. Certes, la seconde n'apparaît pas intervenir dans le cadre de la relation B ou du coffre, détenus par la première. Il n'en demeure pas moins que les questions factuelles et juridiques à traiter dans les deux affaires A-2797/2016, respectivement A-2801/2016, sont largement similaires, voire identiques. Ainsi en va-t-il de la problématique de la portée à accorder au règlement d'ensemble de *** 2016. D'ailleurs, les décisions évoquent des arguments semblables, de même que les recours, et l'AFC a produit un seul bordereau de pièces valable pour les deux causes évoquées.

E. 2.3

Par conséquent, il convient de joindre la cause A-2801/2016 à la cause A-2797/2016.

E. 3

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

E. 4.1

L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (ci-après: CDI-F, RS 0.672.934.91) et le chiffre XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après: Protocole additionnel, publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après: Avenant, RO 2010 5683). Ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance administrative qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 11 ch. 3 de l'Avenant; arrêt du TAF A-6339/2014 du 10 mars 2015 consid. 2). Les renseignements demandés ici par la France, qui concernent les années 2010 à 2013, entrent dans le champ d'application temporel de l'art. 28 CDI-F et du ch. XI du Protocole additionnel dans leur nouvelle teneur,

E. 4.2.1

Sur le plan formel, la requête doit indiquer les coordonnées des personnes concernées, la période visée, les renseignements recherchés, le but fiscal poursuivi et, dans la mesure du possible, les coordonnées du détenteur d'information (ch. XI par. 3 du Protocole additionnel).

E. 4.2.2

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ["fishing expedition"]; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel).

E. 4.2.3.1

Conformément aux principes du droit international, la demande doit en outre respecter le principe de la bonne foi (voir art. 7 let. c LAAF).

E. 4.2.3.2

En droit international, la pratique et la jurisprudence reconnaissent que des obligations spécifiques d'informer et de coopérer liant les Etats contractants découlent du principe de la bonne foi et que ce principe renforce la confiance mutuelle de ces Etats et protège les justes attentes d'un Etat contractant (arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 7.4.3). Le principe de la confiance n'implique toutefois pas qu'il faille se fier aveuglément au contenu des demandes d'assistance administrative (arrêts du TAF A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 5.3, A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 7). Cela dit, seul un "élément concret" peut permettre de remettre en cause la présomption de bonne foi de l'Etat requérant, compte tenu notamment de l'art. 31 al. 1 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111, en vigueur pour la Suisse depuis le 6 juin 1990) (arrêt du TF 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 142 II 161] consid. 2.1.3 et 2.4).

E. 4.2.3.3

Le principe de la bonne foi n'est pas respecté notamment lorsque les autorités de l'Etat requérant ont déjà rendu une décision sur les faits qui font l'objet de la demande d'assistance (voir arrêts du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9, A-6663/2014 du 25 septembre 2015 consid. 5.1, A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 6, A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 5) et que ces autorités n'expliquent pas la raison pour laquelle elles sollicitent néanmoins l'assistance de la Suisse (arrêt du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

E. 4.2.4.1

Le chiffre XI par. 1 du Protocole additionnel précise que l'autorité compétente de l'Etat requérant doit formuler ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. L'assistance administrative internationale intervient ainsi à titre subsidiaire uniquement (principe de subsidiarité; arrêt du TAF A-6339/2014 du 10 mars 2015 consid. 7).

E. 4.2.4.2

Les déclarations d'un Etat données à un autre dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (arrêts du TAF A-4569/2015 du 17 mars 2016 consid. 6, A-6983/2014 du 12 janvier 2016 consid. 11). Ainsi, la déclaration des autorités françaises selon laquelle la demande est conforme aux termes de la CDI-F implique en principe, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats, que celles-ci ont utilisé toutes les sources de renseignement dont elles pouvaient disposer en vertu de leur droit interne, au regard du principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4569/2015 du 17 mars 2016 consid. 6, A-7091/2014 du 9 juin 2015 consid. 7, A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 4.3.1). Il n'y a en particulier pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre qu'elle a interpellé en vain les recourants avant de demander l'assistance de la Suisse (arrêt du TAF

A-6708/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2). Au demeurant, l'emploi, dans le Protocole additionnel, du terme "utilisé", et non du terme "épuisé", tend à réduire la portée du principe de subsidiarité (Aurélia Rappo/Aurélié Tille, Les conditions d'assistance administrative internationale en matière fiscale selon la LAAF, in: RDAF 2013 II p. 1 ss, p. 23 s.), qui n'impose de toute façon pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (arrêt du TAF A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1).

E. 4.2.4.3

Il ne peut être exigé de l'Etat requérant qu'il présente l'état de fait pertinent sans lacune ni contradiction aucune (ATF 139 II 404 consid. 7.2.2, 128 II 407 consid. 5.2.1; arrêts du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.3.3, A-4415/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.3). Cet assouplissement jurisprudentiel ne vaut cela dit que pour la présentation des faits de la cause visés par la procédure interne et non pour la présentation du respect des conditions d'ordre formel de l'assistance administrative. Or, la condition du principe de subsidiarité est d'ordre formel; il est d'ailleurs rappelé ci-dessous qu'une demande d'assistance ne respectant pas le principe de subsidiarité est irrecevable (consid. 4.2.5). Par conséquent, l'Etat requérant ne peut pas alléguer le respect dudit principe de manière lacunaire ou contradictoire (arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 8.2.6 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_469/2016 du 27 mai 2016]).

E. 4.2.4.4

Si l'affaire fiscale ayant motivé la demande d'assistance administrative a fait l'objet d'une clôture (Einstellung) - ou si l'affaire est terminée (erledigt; voir arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 7.2.3 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_469/2016 du 27 mai 2016]) - l'autorité requérante étrangère n'a en principe plus d'intérêt à poursuivre la procédure d'assistance administrative, de sorte que la demande d'assistance doit être rejetée en raison du défaut de vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 4.3 ci-dessous), compte tenu du principe de proportionnalité (arrêts du TAF A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.3.7 et 5.7.1, A-211/2016 du 7 juillet 2016 consid. 2.2, A-7343/2014 du 1er avril 2015 consid. 3) et du principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4632/2015 du 23 mars 2016 consid. 2, A-6099/2014 du 27 novembre 2015 consid. 2.7, 3.3.2 et 3.4, A-6728/2014 du 25 septembre 2015 consid. 9 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_955/2015 du 12 novembre 2015]; voir aussi arrêt du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). L'Etat requérant disposant déjà des informations nécessaires à la taxation perd au même titre son intérêt à poursuivre la procédure d'assistance administrative (arrêts du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 7.2.3 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_469/2016 du 27 mai 2016], A-6099/2014 du 27 novembre 2015 consid. 3.4, A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 6). Ainsi, lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve violé (arrêt du TAF A-6728/2014 du 25 septembre 2015 consid. 9 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_955/2015 du 12 novembre 2015]).

E. 4.2.4.5

Il ne peut cela dit être exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close. Tel peut être le cas, en particulier, s'il a des motifs de penser

que la décision prise doit être révisée ou qu'une procédure suspendue doit être reprise, et que la reprise de la procédure a été réservée, en particulier en raison d'éléments qui ressortiraient d'une procédure d'assistance administrative internationale ("zumindest die Wiederaufnahme des entsprechenden Verfahrens vorbehalten hat"; arrêt du TAF A-6099/2014 du 27 novembre 2015 consid. 2.7). Dans un tel cas cependant, la Suisse est en droit d'attendre à ce sujet quelque explication, qui mentionne les points sur lesquels porterait la révision, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts TAF A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8, A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 6). La procédure d'assistance pourrait par exemple servir à combler une lacune affectant la clôture de la procédure nationale, sur laquelle l'Etat requérant serait ainsi légitimé à revenir (arrêt du TAF A-6728/2014 du 25 septembre 2015 consid. 10 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_955/2015 du 12 novembre 2015]).

E. 4.2.4.6

L'existence d'une "proposition de rectification" adressée par le fisc français à la personne concernée peut inciter le Tribunal de céans à se demander si l'assistance possède encore une utilité, ce en relation avec le principe de subsidiarité, en tant que rien n'indiquerait que les autorités françaises aient encore besoin de l'assistance (arrêt du TAF A-6728/2014 du 25 septembre 2015 consid. 9 s. [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_955/2015 du 12 novembre 2015]).

E. 4.2.5

Lorsque l'Etat requérant dispose déjà des informations qu'il réclame (voir consid. 4.2.4.4 ci-dessus) au moment où il dépose sa demande, le principe de subsidiarité implique que la procédure d'assistance est irrecevable (arrêts du TAF A-6728/2014 du 25 septembre 2015 consid. 11 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_955/2015 du 12 novembre 2015], A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 6, A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 8); la demande d'assistance est dans ce cas irrecevable (arrêts du TAF A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 6, A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 6), les lacunes d'une telle demande au titre du principe de subsidiarité touchant cela dit plus au fond qu'à la forme (arrêts du TAF A-6728/2014 du 25 septembre 2015 consid. 12 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_955/2015 du 12 novembre 2015], A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 11, A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 10). Semblablement, lorsque l'Etat obtient les renseignements voulus par un autre moyen alors que la procédure d'assistance est en cours, il faut considérer que celle-ci devient sans objet (arrêt du TAF A-6728/2014 du 25 septembre 2015 consid. 11 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_955/2015 du 12 novembre 2015]).

E. 4.2.6

Il est entendu que les Etats contractants ne sont pas tenus, sur la base de l'art. 28 CDI-F, de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique (ch. XI par. 5 du Protocole additionnel; arrêt du TAF A-3098/2014 du 18 septembre 2014 consid. 3.1), ce qui ressort également de l'art. 4 al. 1 LAAF, qui dispose que l'assistance administrative est accordée exclusivement sur demande (arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 8.3.2 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_469/2016 du 27 mai 2016]). Par assistance administrative spontanée (spontane Amtshilfe), il faut entendre la transmission d'informations à l'autorité étrangère sans demande de celle-ci (assistance administrative spontanée indépendante ou anticipée; selbständige oder antizipierte spontane

Amtshilfe), ou sans demande concrète (assistance administrative spontanée complémentaire; ergänzende spontane Amtshilfe), c'est-à-dire la transmission d'informations dans le cadre d'une demande d'assistance déjà déposée (ATAF 2010/26 consid. 5.6),

E. 4.3.1

Sur un plan matériel, selon l'art. 28 par. 1 CDI-F, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la législation fiscale interne des Etats contractants. Le Tribunal fédéral a récemment rendu des arrêts relatifs à la notion de vraisemblable pertinence, prévue dans les différentes conventions internationales calquées sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (notamment arrêts du TF 2C_594/2015 du 1er mars 2016 [= ATF 142 II 69], 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 141 II 436], ATF 142 II 161). L'art. 28 par. 5 CDI-F prime le droit de procédure interne (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). L'AFC dispose, en vertu de l'art. 28 par. 5 2ème phrase CDI-F, des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

E. 4.3.2

Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis étant assez restreint, puisqu'il se borne à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. Le Tribunal fédéral évoque en particulier une "répartition des rôles" entre Etat requérant et Etat requis (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4), La jurisprudence fait référence plus généralement à la signification double (doppelte Bedeutung) du terme "vraisemblablement". D'une part, l'Etat requérant doit pouvoir évaluer (voraussehen) la pertinence afin de la faire valoir dans le cadre de sa demande. D'autre part, seuls les documents vraisemblablement pertinents peuvent être transmis (arrêts du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.6 et 5.6, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.2, A-6505/2012 du 29 mai 2013 consid. 6.2.2.1).

E. 4.3.3

Il est interdit de donner aux autorités étrangères des renseignements sur des personnes qui ne sont pas concernées par la demande d'assistance (art. 4 al. 3 LAAF; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 s.). L'Etat requis doit supprimer les indications relatives aux tiers non concernés lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2; voir art. 17 al. 2 LAAF).

E. 5.1.1

En l'espèce, si la demande apparaît respecter certaines exigences en matière de présentation des coordonnées des personnes intéressées et des renseignements recherchés (consid. 4.2.1 ci-dessus), d'autres conditions doivent faire l'objet d'une attention plus particulière. La demande doit en effet aussi respecter le principe de la bonne foi (consid. 4.2.3.1 ci-dessus), qui est cela dit présumée (consid. 4.2.3.2 ci-dessus). Elle doit également être conforme à la règle selon laquelle les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne de l'autorité requérante doivent avoir été utilisées (principe de subsidiarité; consid. 4.2.4.1 ci-dessus). Le Tribunal constate que l'autorité requérante a déposé une demande, qui indique qu'elle est déposée conformément aux termes de la CDI-F. Il est par ailleurs indiqué dans ladite demande que "les moyens de collecte du renseignement, prévus par [la] procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés". En principe, la Suisse peut s'en tenir à ces déclarations et retenir le respect du principe de subsidiarité, sans plus ample examen (consid. 4.2.4.2 ci-dessus). Cela dit, il n'est pas contesté par l'autorité requérante qu'un règlement d'ensemble a été approuvé en *** 2016 (let. D et H.a ci-dessus). Ce règlement se réfère à des propositions de rectification des *** 2013 et *** 2014 et à une reconnaissance de revenus du *** 2015. Il ne fait pas de doute qu'il existe certains liens entre ces éléments et la "situation fiscale" de la recourante 1 évoquée dans la demande d'assistance et examinée par l'autorité requérante: non seulement en effet le règlement d'ensemble couvre toutes les années évoquées dans la demande, mais en plus il tend visiblement à résoudre l'ensemble des problématiques du dossier relatif au litige fiscal opposant l'autorité requérante et la recourante 1. Ainsi, les démarches françaises ne sont pas étrangères au contrôle fiscal ici concerné et peuvent donc avoir un impact sur le principe de subsidiarité examiné (voir arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 8.2.4 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_469/2016 du 27 mai 2016]). Or, ni ce règlement, ni la procédure antérieure à celui-ci n'ont été portés spontanément à la connaissance de l'AFC par l'autorité requérante, qui a dû être questionnée par l'AFC à leur propos (let. H.a ci-dessus). On peut donc à tout le moins se demander si l'absence de mention dudit règlement dans la demande équivaudrait à un élément concret susceptible de remettre en cause la présomption de bonne foi (consid. 4.2.3.2 ci-dessus), notamment en tant que l'autorité requérante aurait déjà rendu une décision sur les faits qui font l'objet de la demande d'assistance (consid. 4.2.3.3 ci-dessus). Cette question peut cela dit rester ouverte.

E. 5.1.2

La portée du règlement amiable non contesté est en tout cas en contradiction manifeste (consid. 4.2.4.2 ci-dessus) avec l'affirmation selon laquelle la demande est conforme aux termes de la CDI-F ainsi qu'avec l'affirmation plus précise, mentionnée ci-dessus, selon laquelle les moyens de collecte de renseignements ont été épuisés. En effet, la reconnaissance de revenus du *** 2015 est de quelque six mois postérieure au dépôt de la demande d'assistance. Or, ladite reconnaissance a sans aucun doute permis au fisc français de collecter des renseignements fiscalement utiles relatifs aux années visées par la demande d'assistance, en l'occurrence des informations concernant les revenus de la recourante 1. En outre, le règlement amiable laisse clairement entrevoir que le fisc français a été en contact plus ou moins régulier avec la recourante 1 en vue d'établir sa situation fiscale au moins jusqu'en *** 2016, ce en tout cas depuis le *** 2013, date de la première proposition de rectification. Partant, l'allégation du respect du principe de subsidiarité par l'autorité requérante est sujette à caution, de sorte qu'il se justifie de se pencher plus avant sur cette

condition. Le Tribunal examinera ci-dessous la portée du règlement d'ensemble - dont il est correct de tenir compte à ce stade (consid. 4.2.5 ci-dessus) - au regard dudit principe de subsidiarité. Ce principe sera appréhendé en particulier à la lumière des critères jurisprudentiels développés en relation avec la condition de la bonne foi (consid. 4.2.3.3 ci-dessus), de la proportionnalité (consid. 4.2.4.4 ci-dessus) et de la vraisemblable pertinence (consid. 4.2.4.4 et 4.3 ci-dessus), l'Etat requérant n'ayant en principe plus d'intérêt à poursuivre la procédure d'assistance administrative lorsque la procédure fiscale nationale est terminée (consid. 4.2.4.4 ci-dessus), sous réserve d'un besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close (consid. 4.2.4.5 ci-dessus). Dans le cadre de la décision A, le Tribunal procédera dès lors à l'examen de l'intérêt allégué de l'autorité requérante compte tenu du règlement d'ensemble (consid. 5.2.1) ainsi que d'une éventuelle réserve (consid. 5.2.2), étant précisé que la seconde proposition de rectification du *** 2014 n'apparaît pas avoir clôturé la procédure nationale (voir consid. 4.2.4.6 ci-dessus), au contraire du règlement. Les objections de l'AFC seront ensuite traitées (consid. 5.3). Les considérations ci-dessous s'appliquent aussi au titre de la décision B (consid. 5.4).

E. 5.2.1

Le règlement d'ensemble du *** 2016 - dans lequel on ne dénote pas de doutes de la part de l'autorité requérante s'agissant des données fournies par la recourante 1 concernant sa situation fiscale (voir arrêt du TAF A-6212/2014 du 20 août 2015 consid. 5.2) - prévoit, à son article 1er, que l'administration française accepte de retenir les éléments avancés par la recourante 1 pour "établir l'assiette de son imposition sur les années 2010 à 2013". L'administration consent par ailleurs à limiter le montant des "pénalités d'assiette encourues" à quelque EUR *** en 2010, EUR *** en 2011, EUR *** en 2012 et EUR *** en 2013. Par ailleurs, les amendes pour non-déclaration "de compte ouvert à l'étranger" sont ramenés à environ EUR *** en 2011 et *** en 2012. La somme totale due en application du règlement s'élève à un peu moins de *** d'euros, "sous réserve du respect des conditions prévues à l'article 2". Il est vrai que le règlement d'ensemble ne mentionne pas expressément les termes utilisés dans la demande, à savoir l'impôt sur les revenus des années 2011 et 2012 ainsi que l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2011, 2012 et 2013. Il est par ailleurs vrai que des amendes pour un ou plusieurs compte(s) ouvert(s) ont été fixées pour les années 2011 et 2012, sans mention de l'année 2013, également visée par la demande d'assistance. Cela dit, le règlement vise à "établir l'assiette de [l']imposition sur les années 2010 à 2013", des pénalités étant au demeurant prévues pour chacune de ces années. Si le règlement porte par ailleurs l'adjonction "d'ensemble", c'est bien pour liquider l'intégralité des questions fiscales intéressant la recourante 1. On ne voit donc pas en quoi l'impôt sur les revenus ou l'impôt de solidarité sur la fortune ne seraient pas englobés par le règlement d'ensemble. Il ressort dès lors de cet engagement de l'administration française que le litige fiscal relatif aux années 2010 à 2013 a été soldé par un accord amiable. En d'autres termes, l'autorité requérante a déjà rendu une décision - en l'occurrence réalisée en la forme d'une convention - sur les points à propos desquels elle demande l'assistance (consid. 4.2.3.3 et 4.2.4.4 ci-dessus). Ceci implique, pour autant que le Tribunal puisse en connaître, une clôture de la procédure fiscale ayant fondé la demande et la perte de l'intérêt à la procédure de l'autorité requérante (consid. 4.2.4.4). Il s'agit là d'une conclusion intermédiaire, sous réserve de l'examen qui suit.

E. 5.2.2

Il ne peut être exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close. Encore faut-il que ce besoin ressorte d'une possibilité de reprise de la procédure ou de révision (consid. 4.2.4.5 ci-dessus). En l'occurrence, l'article 2 du règlement d'ensemble prévoit que la recourante 1 reconnaît le bien-fondé et la régularité des impositions visées (impôt en principal, pénalités, amendes et intérêts) et renonce à engager toute action contentieuse concernant l'assiette de ces impositions. La recourante 1 s'engage par ailleurs à respecter ses obligations fiscales courantes et à payer les sommes laissées à sa charge en vertu de l'article 1er dans le délai arrêté. Selon l'article 3 du règlement d'ensemble, en cas de non-respect par la recourante 1 des conditions de l'article 2, ledit règlement sera déclaré caduc et le recouvrement de l'intégralité des sommes légalement exigibles pourra être poursuivi selon les règles prévues par le code général des impôts. Le Tribunal constate que le règlement d'ensemble prévoit comme motifs de caducité le dépôt d'une action visant à contester l'assiette de l'impôt, le non-respect des obligations fiscales courantes - c'est-à-dire actuelles, à l'exclusion des années traitées dans le règlement - et le non-paiement régulier prévu à l'article 1er du règlement. Il s'agit là d'événements (hypothétiques) postérieurs à la conclusion du règlement. Seulement dans ces cas le recouvrement de l'intégralité des sommes légalement exigibles sera poursuivi. Exception faite de ces cas, le fisc français s'est engagé à ne pas revenir sur la taxation de la recourante 1. Le courrier de l'autorité requérante du *** 2016 confirme d'ailleurs cette approche, en tant qu'il rappelle que la recourante 1, pour conserver le bénéfice du règlement, "doit payer dans les conditions établies, les sommes laissées à sa charge et respecter ses obligations fiscales courantes". Des informations bancaires relatives aux années réglées ne peuvent donc pas servir à la taxation de la recourante 1 alléguée dans la demande, le non-respect du règlement d'ensemble ne dépendant pas des informations litigieuses ici. Ce règlement n'est en particulier pas équivalent, au sens de l'arrêt du TAF A-6212/2014 du 20 août 2015 consid. 5.2, à une proposition de rectification consistant en un document qui prévoirait qu'une éventuelle rectification de la proposition pourrait intervenir suite à la procédure d'assistance administrative, révélant d'éventuelles omissions susceptibles d'être réparées. On remarque en outre que les parties au règlement d'ensemble avaient l'une comme l'autre connaissance de la procédure d'assistance pendante, de sorte que si elles avaient voulu réserver son issue, elles l'auraient sans doute inscrit dans leur accord. A défaut d'une telle réserve, il faut retenir que les parties ont entendu liquider tout litige fiscal sans avoir - et sans être autorisées - à revenir dessus en raison d'éléments antérieurs à l'accord mais découverts par hypothèse après sa conclusion. Ce sens à accorder au règlement est d'ailleurs conforme à l'équilibre contractuel qui en ressort. La clôture issue du règlement ne pourrait ainsi vraisemblablement pas être reprise ou révisée en raison d'éléments qui ressortiraient de la présente procédure d'assistance. Tout au plus le recouvrement intégral pourrait être engagé dans l'hypothèse où la recourante 1 ne se conformerait pas à ses obligations issues du règlement. Dans ce contexte, on ne saisit pas en quoi "le contrôle de [la recourante 1] doit être regardé comme étant toujours en cours", pour les années 2010, 2011 et 2012, comme l'a soutenu l'autorité requérante suite à la demande de l'AFC. En particulier, le règlement d'ensemble ne limite pas la régularisation à la seule année 2013, comme cela vient d'être exposé. En effet, l'assiette de l'imposition a été établie pour les années 2010 à 2013. Rien n'indique que le fisc français aurait procédé à un calcul provisoire du montant total de près de *** d'euros, qui devrait être revu au moment où de nouveaux éléments lui seraient fournis (arrêt du TAF A-6728/2014 du 25 septembre 2015 consid. 9 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_955/2015 du 12 novembre 2015]).

L'autorité requérante a par ailleurs indiqué à l'AFC que le règlement d'ensemble pouvait être caduc en cas de non-respect des obligations par la recourante 1. Néanmoins, le Tribunal constate - en sus des considérations déjà élaborées (consid. 5.2.2) - qu'il s'agit là d'une pure hypothèse. Il n'est pas allégué que le règlement d'ensemble serait devenu en l'occurrence caduc, ni même que des circonstances concrètes laisseraient présager une telle issue. L'absence éventuelle de paiement par la recourante 1 à ce jour de sommes prévues par l'article 1er du règlement ne veut pas encore dire que ce dernier aurait été violé. D'ailleurs, la recourante 1 dispose de "délais de mise en recouvrement" pour exécuter ces paiements. Or, une violation de ces délais n'est pas alléguée. Les points sur lesquels porterait la révision ne sont par ailleurs aucunement détaillés, de sorte qu'il n'est pas possible pour les autorités suisses de comprendre à quoi doit servir la procédure d'assistance (voir arrêt du TAF A-6728/2014 du 25 septembre 2015 consid. 10 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C_955/2015 du 12 novembre 2015]). Pour autant que le Tribunal puisse en connaître, le règlement d'ensemble vise précisément à mettre un terme au litige qui opposait la recourante 1 au fisc français pour les années 2010 à 2013, soit les années couvertes par la demande d'assistance, ce qui semble au demeurant bien ressortir du fait que le règlement ne prévoit pas la fourniture de renseignements incomplets comme motif de caducité. Enfin, "la question de la responsabilité fiscale pénale" de la recourante 1 reste au stade de la conjecture. Octroyer l'assistance sur la base de cette allégation reviendrait à donner suite à une recherche indéterminée de preuves, ce qui est précisément exclu (consid. 4.2.2 ci-dessus). En conséquence, la procédure fiscale ayant fondé la demande d'assistance litigieuse doit être considérée comme close (consid. 5.2.1 ci-dessus), sans possibilité concrète de réouverture. La demande d'assistance est ainsi irrecevable (voir consid. 4.2.5 ci-dessus); le recours de la recourante 1 contre la décision A doit être admis et cette décision annulée. Compte tenu de l'examen d'ordre formel (voir consid. 4.2.4.3 ci-dessus) auquel le Tribunal vient de procéder, point n'est besoin de poursuivre l'examen des informations qu'il était envisagé de transmettre sous l'angle matériel de la vraisemblable pertinence (voir consid. 4.3 ci-dessus).

E. 5.3

C'est donc à tort que l'AFC cite notamment l'ATF 142 II 161. Il est vrai que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis étant assez restreint (consid. 4.3.2 ci-dessus). Cette restriction du rôle de l'Etat requis ne l'empêche toutefois pas de procéder à l'examen du respect des conditions d'ordre formel de l'assistance administrative, dont fait partie le principe de subsidiarité, qui vient d'être examiné (consid. 5.2 ci-dessus). Or, dans la mesure où cet examen mène au refus de transmettre les informations, leur vraisemblable pertinence - une condition nécessaire mais non suffisante à l'octroi de l'assistance - hypothétique ne peut conduire en tant que tel à l'octroi de l'assistance, même si la recourante 1 devait ne pas contester être titulaire de la relation B, ni être ayant droit économique de la relation A, dont la titularité ne serait pas non plus contestée par la recourante 2. Il n'est pas non plus déterminant de savoir si l'autorité requérante dispose déjà, comme le suggèrent les recourantes, au contraire de l'AFC, des informations bancaires litigieuses, étant néanmoins précisé que la première a en tout cas considéré disposer des informations nécessaires et suffisantes pour établir l'assiette de l'impôt cristallisée dans le règlement d'ensemble. Par ailleurs, l'autorité requérante ne doit pas seulement alléguer avoir besoin des informations sollicitées (voir consid. 4.2.3.3 et 4.2.4.4 ci-dessus); elle doit encore expliquer de manière compréhensible en quoi elle en a besoin (consid. 4.2.4.5 ci-dessus), compte tenu du

règlement d'ensemble produit par les recourantes. Or, l'AFC reprend les déclarations abstraites soumises par l'autorité requérante, sans expliquer concrètement à quel titre une procédure contentieuse aurait lieu, ni en quoi les obligations de paiement ne seraient pas respectées.

E. 5.4

La recourante 2 n'apparaît certes pas être l'objet d'une procédure fiscale en France. Elle n'en est pas moins une personne concernée en Suisse, ce dans le sens matériel de cette notion (voir art. 3 let. a LAAF et arrêt du TAF A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). L'assistance ne peut donc être octroyée pour ce qui la touche que si elle peut d'abord être concédée au titre de la recourante 1, qui fait l'objet d'un contrôle fiscal et contre qui il serait possible d'utiliser les renseignements hypothétiquement collectés en Suisse, en vertu du principe de spécialité (voir arrêt du TAF A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.1.2 et 5.3.3). Or, l'assistance ne peut pas être admise, puisque le règlement d'ensemble liant celle-ci et l'autorité requérante clôt la procédure fiscale, ce qui emporte la perte d'intérêt de l'autorité requérante à la poursuite de la présente procédure d'assistance administrative, qui touche aussi les informations bancaires de la recourante 2. Partant, son recours contre la décision B doit être admis au même titre que le recours de la recourante 1 contre la décision A.

E. 6

En résumé, après le dépôt d'une demande d'assistance administrative du *** 2015 concernant la recourante 1, visée par une procédure fiscale en France, l'AFC a été informée par les recourantes en février 2016 que la procédure fiscale française avait fait l'objet d'un règlement d'ensemble de *** 2016 au titre des années 2010 à 2013, la demande d'assistance couvrant pour sa part les années 2011 à 2013. On peut à tout le moins se demander si l'absence de mention dudit règlement dans la demande équivaldrait à un élément concret susceptible de remettre en cause la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. La question peut néanmoins rester ouverte (consid. 5.1.1), la portée du règlement amiable non contesté étant en tout cas en contradiction manifeste avec les allégations de la demande, de sorte qu'il se justifie de se pencher plus avant sur le respect du principe de subsidiarité par l'autorité requérante (consid. 5.1.2). Or, il ressort du règlement d'ensemble que le litige fiscal relatif aux années 2010 à 2013 a été soldé par un accord amiable (consid. 5.2.1). La clôture issue du règlement ne pourrait en outre pas être reprise ou révisée en raison d'éléments qui ressortiraient de la présente procédure d'assistance. La demande d'assistance est ainsi irrecevable; le recours est admis et la décision A annulée (consid. 5.2.2). Il en va de même du recours contre la décision B, respectivement de la décision B (consid. 5.4).

E. 7.1

Les frais de procédure, qui comprennent l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont, en règle générale, mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA). En application de l'art. 63 al. 2 PA, les frais de procédure ne peuvent toutefois être mis à la charge des autorités inférieures déboutées, de sorte que l'AFC n'a pas de frais de procédure à payer. L'avance de frais de Fr. 3'000.- versée par la recourante 1 dans la cause A-2797/2016 lui sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. L'avance de frais de Fr. 3'000.- par ailleurs versée par la recourante 2 dans la cause A-2801/2016 lui sera également restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

E. 7.2

L'art. 64 al. 1 PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). En l'occurrence, les recourantes, qui obtiennent gain de cause et sont représentées par des avocats, ont droit à des dépens. En l'absence de note d'honoraires, ceux-ci seront fixés à Fr. 7'500.- au total en faveur des recourantes, à charge de l'AFC, compte tenu de la nature de la cause et de son degré de complexité. Il convient d'allouer la moitié de cette somme, à savoir Fr. 3'750.- à la recourante 1, et l'autre moitié à la recourante 2. (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.