

BVGer A-3020/2020 vom 14. Dezember 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-12-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3020_2020

FR: TAF A-3020/2020 du 14 décembre 2021

IT: TAF A-3020/2020 del 14 dicembre 2021

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 5.1.1

Dans un premier grief formel, la recourante reproche à l'autorité inférieure un accès insuffisant au dossier. Elle accuse l'AFC de ne pas lui avoir fourni les pièces du dossier opposant l'UBS à l'autorité inférieure concernant la prétendue violation du principe de spécialité. À cet égard, la recourante a pris une conclusion tendant à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de produire les pièces mentionnées auxquelles elle n'aurait pas eu accès, à savoir les documents relatifs à la violation du principe de spécialité dénoncée par l'UBS dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle (cf. Faits, let. I supra).

E. 5.1.2

L'art. 29 al. 2 Cst. garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 141 V 557 consid. 3, 135 I 279 consid. 2.3). Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. La disposition prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. L'art. 15 al. 2 LAAF permet à l'Administration fédérale, à condition que l'autorité étrangère émette des motifs vraisemblables de garder le secret, de refuser à la personne habilitée à recourir la consultation des pièces concernées, en application de l'art. 27 PA (arrêt du TF 2C_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3 ; décision incidente du TAF A-6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2, arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3). En outre, le Tribunal fédéral a aussi déjà considéré que, dans certaines conditions, des échanges d'e-mails entre les autorités constituent des actes administratifs internes qui ne sont pas sujets au droit de consulter le dossier (arrêt du TF 2C_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3). Selon l'art. 28 PA, une pièce dont la consultation a été refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (arrêt du TF 2C_609/2015, 2C_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-5541/2014 du 31 mai 2016 consid. 3.1.3).

E. 5.1.3

En l'espèce, le Tribunal constate que le dossier dont la recourante requiert la consultation concerne une procédure parallèle d'assistance administrative impliquant l'UBS, distincte de la présente cause. La procédure à laquelle la recourante se réfère (arrêt du TAF A-1510/2020 du 16 mars 2020) est close, dans la mesure où le recours déposé à l'encontre de cet arrêt a été déclaré irrecevable par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C_618/2020 du 12 août 2020. Aussi, il sied d'ajouter que le droit d'accès au dossier ne s'étend pas aux pièces d'autres procédures, quand bien même la recourante aurait la qualité de partie à la procédure d'assistance susmentionnée. Au surplus, la Cour de céans constate que la recourante a requis de l'AFC - dans le cadre de la procédure d'assistance opposant l'UBS à l'AFC - l'accès aux éléments de la procédure d'assistance administrative concernant la prétendue violation du principe de spécialité. Faisant suite à cette requête, l'AFC a indiqué avoir remis à la recourante le dossier complet de la cause. Ainsi, il ressort du dossier que la recourante a eu un accès aux pièces s'agissant de la procédure parallèle d'assistance administrative. Au vu de ce qui précède, le Tribunal de céans ne constate pas de violation du droit d'être entendu de la recourante et il sied ainsi de rejeter sa requête.

E. 5.2.1

La recourante sollicite (cf. Faits, let. I supra), à titre de mesures provisionnelles, la suspension de la procédure jusqu'à droit connu dans la procédure de recours opposant l'UBS à l'AFC, qui serait actuellement pendante devant le TAF et qui aurait trait la demande d'assistance administrative française ici en cause.

E. 5.2.2

La Cour rappelle que, même en l'absence d'une base légale expresse dans la PA, le Tribunal administratif fédéral peut, d'office ou sur requête, suspendre une procédure, pour autant que cela soit compatible avec l'obligation de diligence de l'art. 29 al. 1 Cst. Ainsi, une suspension de la procédure entre notamment en ligne de compte lorsque les circonstances du cas impliquent qu'une décision immédiate ne se justifie pas sous l'angle de l'économie de la procédure, en particulier si le sort d'un autre litige est susceptible d'influer sur l'issue de la cause (Moser/BEUSCH/ KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.14 s et l'arrêt du TAF A-3047/2020 du 29 mars 2021 consid. 6). Or, en prenant en considération les éléments mentionnés ci-avant (consid. 5.1.2), force est de constater que cette requête de suspension doit être rejetée, pour autant qu'elle ne soit pas devenue sans objet. A cet égard, la Cour de céans relève que - compte tenu de l'arrêt du TAF A-1510/2020 du 16 mars 2020 (le recours déposé à l'encontre de cet arrêt a été déclaré irrecevable par le Tribunal fédéral dans l'arrêt du TF 2C_618/2020 du 12 août 2020) - la conclusion de la recourante tendant à la suspension de la procédure jusqu'à droit connu dans la procédure de recours opposant l'UBS à l'AFC dans le cadre de la même procédure d'entraide administrative en matière fiscale entre la France et la Suisse (cf. Faits, let. I supra) paraît ne plus avoir d'objet. En effet, l'ensemble des éléments invoqués pour justifier la suspension de la procédure se sont produits et l'arrêt est désormais définitif. Il y a ainsi lieu de rejeter la requête de suspension, dans la mesure où elle a encore un objet.

E. 6

Les arguments de la recourante quant au fond peuvent être résumés comme suit.

E. 6.1

Dans un premier grief, la recourante avance que le principe de spécialité ne serait pas respecté dans le cas d'espèce. Elle argue en substance qu'il existerait un fort risque que

l'autorité requérante utilise les informations reçues par le biais de la présente procédure d'assistance administrative à d'autres fins que celles autorisées. Elle redoute en effet que la DGFIP se serve des renseignements dans le cadre de la procédure pénale menée contre la banque UBS en France. Dans ce contexte, la recourante avance que la garantie du principe de spécialité formulée par l'autorité fiscale française le 2 janvier 2020 ne permettrait pas de déduire un engagement de cette dernière à ne pas se prévaloir des informations reçues en sa qualité de partie civile.

E. 6.1.1

Pour autant qu'il puisse être entré en matière sur ce grief qui ne paraît concerner que les intérêts de la banque UBS, c'est-à-dire un tiers par rapport aux recourants (voir à cet égard, ATF 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 la lie - que l'autorité française avait fourni des garanties suffisantes concernant le principe de spécialité. La Haute Cour a ainsi 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 TAF relève qu'en date du 2 janvier 2020, l'autorité requérante a fait parvenir à l'AFC une nouvelle garantie certifiant qu'elle respecterait ses engagements tels que formulés dans les actes du 11 juillet 2017 précités (« aucune transmission des renseignements reçus de vos services n'aura lieu en faveur des autorités en charge de la procédure pénale pendante en France contre la banque UBS, et [...] ces renseignements seront exclusivement utilisés contre les personnes visées par notre demande (y inclus des personnes tierces dans un contexte fiscal) », cf. Décision finale de l'AFC, ch. 8.2).

E. 6.1.2

Par surabondance de moyens, la Cour de céans relève qu'elle ne nie pas que les différentes garanties fournies par la France en lien avec le respect du principe de spécialité concernent pour l'essentiel la banque UBS. Toutefois, on ne saurait déduire a contrario que l'autorité requérante entendrait violer le principe de spécialité à l'égard de la recourante. En effet, ni les éléments du dossier ni les affirmations de la recourante - formulées de manière hypothétique - ne prouvent, ni même n'étayent, le fait prétendu que les informations relatives à la recourante pourraient être utilisées en violation du principe de spécialité. La garantie formulée par la DGFIP doit aussi être comprise à l'aune du caractère collectif de la demande qu'elle a présentée le 11 mai 2016 et concerne ainsi aussi des clients ou ex-clients de la banque UBS. Il n'y a donc pas lieu de retenir que les renseignements relatifs au recourant pourraient être utilisés dans le cadre d'une procédure pénale, au détriment de tiers ou encore qu'ils seront utilisés autrement que pour procéder à la taxation envisagée par l'autorité requérante, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.3). Dès lors, il y a lieu de considérer que les craintes de la recourante quant à une violation du principe de spécialité à son égard demeurent au stade de la conjecture toute générale.

E. 6.1.3

De surcroît, la Cour de céans observe qu'au ch. 3 du dispositif de la décision litigieuse, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité française au respect dudit principe (« d'informer la Direction Générale des Finances Publiques [...] que les renseignements transmis sont soumis dans l'Etat l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR). »).

E. 6.1.4

Il est précisé que les personnes dont l'identité apparaîtrait dans la documentation bancaire sont protégées par le principe de spécialité qui veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI-FR ; ATF 147 II 13 consid. 3.4, 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3).

E. 6.2

Dans un second grief, la recourante reproche à l'AFC l'absence de consentement à la transmission des données à un Etat tiers au sens de l'art. 20 al. 3 LAAF et de l'art. 28 par. 3 CDI CH-FR. Elle souligne en particulier que, sans consentement, les informations demandées ne sauraient être transmises à des autorités pénales. Certes, en vertu de l'art. 20 al. 3 LAAF, lorsque la convention applicable prévoit que les renseignements obtenus dans le cadre de l'assistance administrative peuvent, pour autant que l'autorité compétente de l'Etat requis y consente, aussi être utilisés à des fins autres que fiscales ou transmis à un Etat tiers, l'AFC donne son consentement après examen. Lorsque les renseignements obtenus sont destinés à être transmis à des autorités pénales, l'AFC les donne en accord avec l'Office fédéral de la justice. En l'occurrence, les renseignements recueillis sont destinés à une autorité fiscale française. En outre, la décision entreprise limite clairement l'utilisation desdits renseignements à l'Etat de fait décrit dans la demande du 23 décembre 2013. Elle précise également que la documentation produite, tout comme les informations obtenues en application du droit interne suisse, doivent être tenues secrètes. Elles ne peuvent être rendues accessibles qu'à des personnes ou autorités (comprenant les autorités judiciaires et administratives) concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'administration des procédures ou poursuites, ou par les décisions sur les voies de recours relatives aux impôts visés par la CDI CH-FR (cf. ch. 8.1 de la décision querellée). Il découle de ce qui précède que le grief de la recourante est mal fondé et qu'il doit par conséquent être rejeté.

E. 6.3.1

Dans un dernier grief, la recourante se plaint que l'AFC ait appliqué à tort l'art. 18a LAAF. Selon la recourante, dans la mesure où la personne concernée par la demande est décédée, que l'art. 18a LAAF a été adopté en 2019 et que le droit transitoire ne prévoirait pas d'application antérieure à son entrée en vigueur, la demande d'entraide française - qui date de 2016 - ne rentrerait pas dans le champ d'application temporel de l'art. 18a LAAF.

E. 6.3.2

L'art. 18a LAAF a été 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; il est entrée en vigueur le 1er novembre 2019. Il prévoit désormais que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées. Leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie. Dans les procédures d'assistance administrative visant des personnes décédées, leurs successeurs

légaux ont qualité de partie et qualité pour recourir (cf. FF 2019 277, 301 s.). Avant l'entrée en vigueur de cette nouvelle, il ne pouvait être fourni d'assistance administrative pour des personnes décédées, qui n'avaient pas la capacité d'être partie et d'ester en justice (cf. arrêts du A-6829/2010 du 4 février 2011 consid. 3.1 ; A-6630/2010 du 19 juillet 2011 consid. 3.1).

E. 6.3.3

L'adoption de cette nouvelle disposition n'a pas été accompagnée d'une disposition transitoire particulière. D'une manière générale, les dispositions qui régissent l'assistance administrative, par exemple celles qui prévoient 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 (ATF 143 II 628 consid. 4.3 ; cf. aussi ATF 146 II 150 consid. 5.4 ; 139 II 404 consid. 1.1 ; arrêt du TF 2C_880/2020 du 15 juin 2021 consid. 6.1). En tant que règle procédurale, il faut admettre que l'art. 18a LAAF est donc d'application immédiate (arrêt du TAF A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 9.2). En l'espèce, la décision attaquée - que l'on prenne par ailleurs sa date de publication dans la Feuille fédérale ou de prise de connaissance par les recourants - est postérieure à l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF, de telle sorte qu'elle est pleinement applicable à la présente procédure, contrairement à ce que soutient la recourante.

E. 7.1

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

E. 7.2

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

E. 8

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h 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.