

# **BVGer A-5863/2014 vom 19. Mai 2015**

Bundesverwaltungsgericht, 2015-05-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5863\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5863_2014)

FR: TAF A-5863/2014 du 19 mai 2015

IT: TAF A-5863/2014 del 19 maggio 2015

## **Regeste**

Entraide administrative et judiciaire

## **Erwägungen**

### **E. 1**

que l'assistance administrative en matière fiscale internationale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 672.5), entrée en vigueur le 1er février 2013, que, vu les dispositions transitoires de cette loi (cf. art. 24 LAAF), la demande d'entraide litigieuse, déposée le 11 avril 2012, est soumise au régime de l'ancienne ordonnance du 1er septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI, RO 2010 4017), que le Tribunal administratif fédéral est compétent pour statuer sur le présent recours (cf. art. 48 OACDI; art. 32 s. de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF; RS 173.32]), que la présente procédure est soumise aux règles générales de procédure, sous réserve des dispositions spécifiques de l'OACDI (cf. art. 13 al. 4 OACDI), que le recours répond manifestement aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (cf. art. 50 al. 1, 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]), que le recourant possède indubitablement la qualité pour recourir (cf. art. 13 al. 2 OACDI), qu'il y a lieu d'entrer en matière, que le Tribunal jouit d'un plein pouvoir de cognition et qu'il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (cf. art. 49, 62 al. 4 PA),

### **E. 2**

que l'entraide 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: le Protocole additionnel, publié également au RS 0.672.934.91), que ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après: l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683), que ces modifications s'appliquent aux demandes d'entraide qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009), que les renseignements demandés ici par la France, qui concernent les années 2010 et 2011, entrent dans le champ d'application temporel de l'art. 28 CDI-F et du ch. XI du Protocole additionnel dans leur nouvelle teneur (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.1 [non définitif]), que le recourant conteste ce fait en indiquant que le nouveau droit ne vaudrait qu'à compter de l'année 2011, que, toutefois, il résulte de la simple lecture de l'art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009 que les nouvelles règles sur l'échange de renseignements avec la France sont entrées en vigueur le 1er janvier 2010 (cf. art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009: « Nonobstant

les dispositions du par. 2, le présent Avenant est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature du présent Avenant », soit le 27 août 2009; cf., par exemple, arrêts du TAF A-6339/2014 du 10 mars 2015 consid. 2 [non définitif], A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 2, A-3294/2014 consid. 2.1), que, dès lors, l'argument du recourant selon lequel l'art. 28 CDI-F ne s'appliquerait, dans sa teneur actuelle, qu'à compter de l'année 2011 est difficilement compréhensible, que ce grief doit donc être rejeté,

### **E. 3**

que l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101) garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues, que, en matière d'entraide administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF, que les règles générales de la procédure administrative, applicables par renvoi de l'art. 5 al. 1 PA, offrent la même garantie (art. 26 ss, art. 29 ss PA), que ces garanties ont en particulier pour effet que les parties ont le droit de consulter le dossier (cf. art. 15 al. 1 LAAF; art. 26 PA), que le droit d'être entendu est de nature formelle (cf., par exemple, en matière d'entraide, arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 3.1.1), que sa violation suffit ainsi, selon les circonstances, à entraîner l'annulation de la décision attaquée et le renvoi de celle-ci à l'autorité inférieure (cf. arrêt du TAF A-4232/2013 consid. 3.1.1), que ce grief doit dès lors être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1), qu'une violation du droit d'être entendu intervenue en première instance peut être réparée devant l'autorité de recours pour autant que le pouvoir de cognition de celle-ci soit le même que celui de l'autorité inférieure et qu'il n'en résulte pas de préjudice pour le recourant (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.3.2, 133 I 201 consid. 2.2, 115 V 297 consid. 2h; arrêt du TAF A 4232/2013 consid. 3.1.4),

### **E. 4**

qu'en l'occurrence, le recourant fait valoir dans sa réplique une violation de son droit d'être entendu, qu'il explique que les pièces 2 et 8 de l'autorité inférieure ne lui auraient jamais été transmises, qu'en réaction à la réplique susdite, l'autorité inférieure lui a transmis une copie des pièces en question (cf. courrier du 16 février 2015 joint à la duplique de l'AFC), que celles-ci sont sans intérêt pour l'issue de la procédure, s'agissant d'une part d'un accusé de réception mentionnant la liste (caviardée) des requêtes déposées par la France et d'un courrier des autorités françaises autorisant l'AFC à informer les personnes concernées par ces requêtes de leur contenu, que la violation dont se prévaut le recourant est ainsi minime, que le recourant a eu l'occasion de déposer encore des observations après que l'autorité inférieure lui eut transmis les pièces en question, que le recourant a pu ainsi s'exprimer sur le contenu de ces pièces, malgré qu'elles n'aient qu'un intérêt mineur, que le Tribunal de céans jouit d'un plein pouvoir de cognition (cf. consid. 1 ci-dessus), que toutes les conditions d'une guérison de la violation du droit d'être entendu du recourant sont remplies, qu'il n'y a par conséquent pas lieu d'annuler la décision attaquée ni de renvoyer la cause à l'autorité inférieure de ce fait, qu'il convient donc d'examiner l'affaire au fond,

### **E. 5**

que, selon l'art. 28 par. 1 CDI-F, dans sa teneur actuelle, l'entraide doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. arrêt du TAF

A-3294/2014 consid. 2.3.2), qu'elle doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel), que 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 ; cf. arrêt du TAF A-3294/2014 consid. 2.3.3), que, selon l'art. 5 al. 3 let. b ch. 1 OACDI, la demande d'assistance doit mentionner les bases légales applicables,

#### **E. 6**

qu'en l'espèce, les autorités françaises ont expliqué que le recourant faisait l'objet d'un contrôle fiscal et que, selon ce qui en ressortait, il n'aurait pas déclaré un compte ouvert en Suisse auprès de l'UBS, sur lequel il aurait perçu directement des honoraires destinés à une société française dont il est associé-gérant (cf. pièce 2 du recourant), qu'elles ont indiqué que la demande reposait sur l'art. 28 CDI-F, qu'elles ont déclaré qu'elle était conforme aux termes de cette convention, qu'elles ont indiqué le nom de la personne concernée et son adresse, qu'elles ont mentionné que la requête concernait l'impôt sur le revenu 2010 et l'impôt sur la fortune 2010 et 2011, qu'elles ont demandé la confirmation du fait que le recourant était bien le titulaire du compte susmentionné, ainsi que les relevés de compte pour l'année 2010, de même que les états de fortune aux 1er janvier 2010 et 2011, qu'elles ont également demandé ces informations à propos des autres comptes que le recourant détiendrait à l'UBS, qu'elles ont encore demandé le montant des intérêts perçus sur ces comptes, que le détenteur d'informations était connu, à savoir l'UBS, que la France a dès lors fourni toutes les informations nécessaires (cf. ch. XI du Protocole additionnel, art. 5 al. 3 let. b OACDI),

#### **E. 7**

que le recourant conteste ce fait en indiquant que l'autorité requérante n'aurait mentionné que l'art. 28 CDI-F parmi les dispositions légales applicables, alors qu'elle aurait dû également mentionner le ch. XI du Protocole additionnel (cf. art. 5 al. 3 let. b ch. 1 OACDI), que, l'art. 28 CDI-F étant applicable, l'application du ch. XI du Protocole additionnel va de soi, l'un n'allant pas sans l'autre, que la mention du ch. XI du Protocole additionnel parmi les dispositions applicables n'aurait donc apporté aucune information supplémentaire que l'AFC ne pût déjà connaître à lecture de la demande, que les indications contenues dans cette demande suffisaient à comprendre que les autorités françaises souhaitent obtenir des renseignements sur la base des règles applicables depuis la révision de la CDI-F, qu'exiger d'elles qu'elles mentionnent le ch. XI du Protocole additionnel à côté de l'art. 28 CDI-F relèverait du formalisme excessif, que cela n'aurait aucun intérêt concret, puisque l'AFC devrait alors, conformément à l'art. 5 al. 4 OACDI, inviter la France à compléter sa requête par la mention du ch. XI du Protocole additionnel, que, malgré ce que souhaite le recourant, une violation des formes prévues à l'art. 5 al. 3 OACDI n'aurait pas pour effet de rendre la requête irrecevable, qu'on voit mal l'intérêt qu'il y aurait à ce que l'AFC s'adresse aux autorités françaises pour leur demander d'ajouter une référence qu'elle connaît déjà, que, de plus, l'obligation d'indiquer la base légale invoquée dans une demande d'entraide ne vise pas à épargner aux parties la lecture de l'entier de l'accord applicable pour connaître les règles topiques, qu'elle vise en revanche à ce que l'AFC sache dans quel cadre l'échange de renseignements est demandé, qu'une fois ce cadre connu, ici l'art. 28 CDI-F, il revient à l'administration et, le cas échéant, aux personnes concernées d'analyser la situation juridique et, entre autres, de se demander si les conditions du ch. XI du Protocole additionnel sont remplies, que le grief invoqué par le recourant est donc sans fondement,

l'autorité requérante ayant mentionné l'art. 28 CDI-F dans sa demande et cette mention étant suffisante,

#### **E. 8**

que le recourant relève encore que la demande d'entraide ne contiendrait pas de déclaration selon laquelle l'autorité requérante a épuisé les sources habituelles de renseignements prévues par le droit interne (cf. réplique, p. 3; art. 5 al. 3 let. b ch. 8 OACDI), qu'on peut déjà se demander si cette déclaration doit véritablement être faite ici, le ch. XI du Protocole additionnel ne la mentionnant pas, que l'OACDI ne vaut en effet que dans la mesure où la convention de double imposition applicable n'y déroge pas (cf. art. 1 al. 2 OACDI), que, quoi qu'il en soit, la déclaration des autorités françaises, jointe à la demande d'entraide (cf. pièce 2 du recourant), selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats, que celles-ci ont épuisé toutes les sources de renseignements dont elles pouvaient disposer en vertu de leur droit interne (cf. arrêts du TAF A-5648/2014 consid. 5, A 5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 4.3.1), que, en effet, 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 (cf. ATF 128 II 407 consid. 3.2, 4.3.1, 4.3.3, 126 II 409 consid. 4; arrêts du TAF A-4415/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.3, A 3294/2014 consid. 2.3.5), qu'on ne voit ici aucun motif de remettre en doute le respect du principe de subsidiarité, que le recourant n'invoque aucun élément concret qui permettrait d'infirmer ce constat, que ce principe doit ainsi être tenu pour respecté,

#### **E. 9**

que le recourant prétend encore que la Suisse ne devrait accorder l'entraide à la France que sur la base d'un soupçon de fraude ou d'escroquerie fiscale, que cette affirmation est notoirement erronée (voir ne serait-ce que le texte de l'art. 28 CDI-F actuel), que les références indiquées par le recourant (FF 2009 1398) se rapportent à un avenant du 12 janvier 2009 qui n'est jamais entré en vigueur, ayant été remplacé par l'Avenant du 27 août 2009 déjà mentionné, que l'argumentation du recourant tombe donc à faux sur ce point,

#### **E. 10**

que le recourant soutient enfin que les autorités françaises seraient parties à la pêche aux renseignements dans la mesure où elles ont demandé si celui-ci détenait encore d'autres comptes auprès de l'UBS que celui dont elles ont fourni la référence, qu'il est effectivement apparu, sur la base des informations communiquées par la banque, que le recourant possédait un second compte, que l'opposition du recourant à la transmission de cette information est cependant infondée, qu'en effet, les autorités françaises ont constaté que le recourant possédait au moins un compte non déclaré à l'UBS, qu'elle pouvaient dès lors légitimement nourrir le soupçon qu'il existât d'autres comptes cachés, qu'il était par conséquent normal qu'elles s'enquissent de l'existence ou non de tels comptes, qu'on ne saurait toutefois parler de pêche aux renseignements dès lors que les autorités françaises se sont contentées de demander les références des autres comptes éventuellement ouverts auprès de l'UBS (cf. arrêt du TAF A-6989/2014 du 25 février 2015 consid. 4.1, 5.2, 6.3.1), que leur demande était ainsi parfaitement ciblée et reposait sur des soupçons légitimes, qu'elles ne procèdent ainsi nullement à une recherche de preuves à l'aveugle, que leur demande est ainsi recevable,

#### **E. 11**

que le recourant semble encore se plaindre du fait que les autorités françaises auraient adressé à la Suisse une série de vingt-cinq requêtes similaires concernant différentes personnes et que l'AFC aurait traité les procédures en bloc, sans donner à chacune l'attention nécessaire (cf. observations du 13 mars 2015), que le Tribunal de céans ne voit rien, ni dans le droit interne, ni dans le droit international, qui empêche de traiter simultanément des procédures qui se ressemblent, qu'il paraît au contraire empreint de bon sens que l'administration traite de la même façon des situations semblables et qu'elle s'occupe ainsi conjointement de procédures qui posent le même genre de problèmes, que si, dans ce cadre, l'administration enfreint une règle juridique quelconque, les personnes concernées ont précisément la possibilité de faire recours, que, dès lors, on ne comprend guère la critique exprimée par le recourant,

#### **E. 12**

que tous les griefs du recourant s'avèrent mal fondés, que le Tribunal ne voit pas d'autre point sur lequel la demande d'entraide pourrait s'avérer problématique, qu'il convient donc d'y donner suite,

#### **E. 13**

que l'autorité inférieure a prévu de transmettre à la France l'intégralité des relevés de fortune, des relevés de compte et des décomptes d'intérêt des comptes concernés, que, selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, l'art. 127 LIFD, applicable par renvoi de l'art. 28 par. 4 CDI-F, permet effectivement à l'AFC de demander à une banque les relevés de fortune et les décomptes d'intérêt de la personne concernée (cf. arrêt A 3294/2014 consid. 2.4.4.1, 3.3.4), qu'en revanche, il n'est pas compatible avec l'art. 127 LIFD, ni avec le principe de proportionnalité, de transmettre l'intégralité des écritures relatives à un compte en l'absence de soupçons quant à l'existence d'une infraction pénale au sens du droit fiscal suisse (cf. arrêt du TAF A 3294/2014 consid. 3.3.4), que dès lors, les relevés de compte ne peuvent être transmis tels quels aux autorités requérantes, que, cependant, l'art. 127 al. 1 let. e LIFD permet à l'administration de demander aux personnes qui sont en relation d'affaires avec un contribuable des attestations sur leurs prestations réciproques, que, sur cette base, il convient de considérer que l'AFC était en droit de demander à l'UBS le montant total des versements effectués sur les comptes en question (cf. arrêt du TAF A-6989/2014 consid. 6.3.2), que cette information est compatible avec le principe de proportionnalité dès lors qu'elle ne divulgue pas la vie privée de la personne concernée, qu'elle ne contient aucune référence à des tiers, qu'elle est facile à calculer et qu'elle permet à l'Etat requérant de connaître le montant (maximum) qui lui a éventuellement été soustrait, qu'en limitant la transmission d'information au montant total des versements effectués, on respecte les droits de la personne concernée et des tiers, sans menacer le recouvrement complet de l'impôt dans l'Etat requérant, que ce raisonnement vaut d'autant plus qu'ici la France n'a pas particulièrement expliqué pourquoi elle avait besoin de telle ou telle information spécifique (cf. arrêt du TAF A-6989/2014 consid. 6.3.2), qu'il convient donc de réformer la décision attaquée en ce sens que les relevés de comptes litigieux ne seront pas transmis dans leur intégralité à la France mais que celle-ci sera seulement informée du montant total des versements effectués, que le recours doit donc être partiellement admis sur ce point, que l'AFC devra caviarder les écritures de débit et de crédit dans les relevés de compte ou établir, voire faire établir par la banque, des attestations conformes à ce qui précède, qu'en revanche, les décomptes d'intérêts, les décomptes des prix des prestations, les attestations (fiscales) et les relevés de fortune peuvent être transmis aux autorités

françaises ainsi que l'a prévu l'autorité inférieure (cf. art. 127 al. 1 let. b, d et e LIFD; arrêt du TAF A-3294/2014 consid. 3.3.5),

#### **E. 14**

que dans ses observations du 2 avril 2015, l'autorité inférieure rappelle qu'elle conteste la jurisprudence du Tribunal au sujet de l'application de l'art. 127 LIFD dans les procédures d'assistance administrative internationale, qu'elle rappelle en particulier qu'elle a recouru au Tribunal fédéral contre les décisions fondées sur cette jurisprudence, qu'elle invoque à l'appui de sa position l'art. 28 par. 5 CDI-F, lequel prévoit in fine que: "Aux fins de l'obtention des renseignements mentionnés dans le présent paragraphe, nonobstant le par. 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent ainsi des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe", que, dans son arrêt de principe sur la question, le Tribunal administratif fédéral a en particulier relevé que la disposition mentionnée par l'AFC ne visait que la levée du secret bancaire ou de secrets similaires et non celle de toutes les dispositions de la procédure suisse (cf. arrêt du TAF A 3294/2014 consid. 2.4.2 s., 3.3.4), que cette manière de voir se retrouve également dans le Commentaire édité par l'OCDE elle-même (cf. OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète [avec un commentaire article par article], Paris 2012, ch. 19.14; différentes versions de ce document étant disponibles sur le site internet: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales), lequel peut être observé à titre de moyen d'interprétation complémentaire (cf. arrêt A-3294/2014 consid. 2.2.5 ; Michael Beusch, Die Bedeutung ausländischer Gerichtsentscheide für die Auslegung von DBA, in: Dogmatik und Praxis im Steuerrecht: Festschrift für Markus Reich, édité par Laurence Uttinger et al., Zurich 2014, 395 ss, p. 402), que, dans tous les cas, l'art. 127 LIFD n'a aucun rapport avec le secret bancaire, que l'art. 28 par. 5 CDI-F ne permet donc pas de le contourner, que l'autorité inférieure n'apporte aucun élément nouveau à ce sujet, que le Tribunal ne voit pas de raison, en l'état, de revenir sur sa jurisprudence au sujet de l'art. 127 LIFD, que le recours doit donc être partiellement admis et la transmission de documents bancaires à la France limitée selon ce qui découle du consid. 13 ci-dessus,

#### **E. 15**

que, conformément à l'issue de la procédure, les frais doivent être mis en partie à la charge du recourant (art. 63 al. 1 PA), que, sur la base du dossier, ceux-ci seront arrêtés à Fr. 9'000.- au total, que ce montant sera réduit d'un quart pour tenir compte de l'admission partielle du recours, qu'un montant de Fr. 6'750.- doit donc être mis à la charge du recourant, que celui-ci a versé une avance de frais de Fr. 10'000.-, que le montant de Fr. 6'750.- sera imputé sur l'avance de frais, le solde de celle-ci, soit Fr. 3'250.- devant être restitué au recourant une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, que le recourant, qui est représenté par un avocat, a droit à des dépens (cf. art. 64 al. 1 PA; 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]), que compte tenu de l'admission partielle de son recours, il a droit à dépens partiels, que le montant de ceux-ci sera fixé, sur la base du dossier, à Fr. 3'400.- et mis à la charge de l'autorité inférieure, (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.) le Tribunal administratif fédéral prononce :

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