

# **BVGer A-688/2015 vom 22. Februar 2016**

Bundesverwaltungsgericht, 2016-02-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-688\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-688_2015)

FR: TAF A-688/2015 du 22 février 2016

IT: TAF A-688/2015 del 22 febbraio 2016

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1**

X. \_\_\_\_\_,

### **E. 2**

qu'en revanche, l'autorité inférieure conteste que le recours ait été déposé dans les temps, que le délai de recours est de trente jours (art. 50 PA), qu'il n'y a pas de fêtes (art. 5 al. 2 LAAF ; art. 22a al. 1 PA), que la décision attaquée a été notifiée aux recourants par la Feuille officielle du ... 2014, que ce mode de procéder correspond à ce qui est prévu par la loi lorsqu'une personne habilitée à recourir se trouve à l'étranger et qu'elle n'a pas désigné de représentant en Suisse (art. 17 al. 3 LAAF), que, en l'occurrence, les recourants sont domiciliés à l'étranger et qu'ils n'avaient point encore désigné de représentant, que, toutefois, pour qu'elle soit en mesure de désigner un représentant, chaque personne habilitée à recourir doit d'abord être informée de l'existence d'une demande d'entraide à son sujet, que cette étape de la procédure est réglée par l'art. 14 LAAF (cf. également arrêt du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 2.1), que cet article prévoit quatre manières d'informer les personnes habilitées à recourir, lorsque celles-ci habitent à l'étranger, qu'il s'agit 1) de l'information par l'intermédiaire du détenteur de renseignements, 2) de l'information directe par l'AFC avec le consentement de l'autorité requérante, 3) de l'information par l'autorité requérante elle-même et 4) d'une publication dans la Feuille fédérale, que l'art. 14 LAAF n'indique pas clairement comment ces différentes manières d'informer s'articulent, que, en l'occurrence, l'autorité inférieure a d'abord requis le détenteur de renseignements, soit le Crédit Suisse, d'informer les recourants de la procédure, que la banque a refusé, qu'on ne voit guère de base légale qui permette à l'AFC d'obliger le détenteur de renseignements à informer la personne concernée s'il n'y consent (cf. en particulier, le texte de l'art. 14 al. 4 LAAF, selon lequel l'AFC "invite" le détenteur de renseignements à faire désigner un représentant en Suisse par la personne concernée; cf. également les mesures de contrainte et les sanctions qui sont prévues aux art. 10 et 13 LAAF, mais qui ne concernent pas l'information de la personne concernée), que, le cas échéant, un refus d'informer aura des conséquences de droit privé, en fonction des relations contractuelles qui lient le détenteur de renseignements et son client, par exemple, qu'en revanche, l'autorité doit procéder à l'information de la personne concernée par un autre moyen, que, en l'occurrence, un avis a été inséré dans la Feuille fédérale, qu'on peut se demander si, dans un tel cas, l'AFC ne devrait pas d'abord demander à l'autorité requérante si elle peut informer la personne concernée, soit directement, soit par son intermédiaire, que cette solution assurerait une meilleure communication de l'information, les lecteurs de la

Feuille fédérale à l'étranger n'étant pas forcément très nombreux, que, de plus, il en ressortirait une meilleure protection du secret fiscal, les noms des personnes concernées n'étant pas offerts à la curiosité du public, que la pratique de l'AFC a, de manière notoire, provoqué une certaine incompréhension à l'étranger, que, selon la procédure administrative ordinaire, les notifications par voie de publication ne sont autorisées qu'à condition que la partie concernée ne puisse être atteinte à son lieu de séjour (cf. art. 36 let. b PA), que le message du Conseil fédéral sur la LAAF semble également, dans ses versions allemandes et italiennes, considérer la notification par voie édictale comme subsidiaire (cf. en allemand, BBl 2011 6193 p. 6216, en italien, FF 2011 5587 p. 5610), que, dans le cas présent, on ne voit pas qu'il y eût un obstacle à demander aux autorités françaises la permission d'informer le recourant de la procédure, soit directement, soit par leur intermédiaire, que la situation paraît un peu plus complexe en ce qui concerne la recourante, celle-ci étant domiciliée dans un pays tiers, qu'on n'examinera cependant pas plus avant son cas, que, s'il faut considérer que l'information des personnes habilitées à recourir au sens de l'art. 14 LAAF n'a pas été effectuée correctement, alors on ne peut leur reprocher de n'avoir pas désigné de représentant et la notification de la décision attaquée par le biais de la Feuille fédérale apparaît viciée, que, dans un tel cas, le recours ne serait pas tardif, les recourants ayant eu connaissance de cette décision au plus tôt, de manière établie, le 16 janvier 2015, voire à réception du courrier de l'autorité inférieure du 19 janvier 2015 par lequel une copie leur en était transmise, que, quoi qu'il en soit, le recours devant de toute façon être rejeté, il n'est pas nécessaire de trancher définitivement la question, qu'il convient dès lors d'entrer en matière,

### **E. 3.1**

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, pour ce qui a trait à l'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. 3.2**

que les recourants invoquent une violation de leur droit d'être entendus, que cette violation découlerait du fait qu'ils n'ont pas été informés correctement de l'existence d'une demande d'entraide et qu'ils auraient ainsi été privés de la possibilité de participer à la procédure de première instance, que, comme cela a déjà été relevé (cf. consid. 2 ci-dessus), on peut se demander si les recourants ont été correctement informés de la procédure d'entraide, que, quoi qu'il en soit, une violation du droit d'être entendu peut, pour autant qu'elle ne soit pas

d'une gravité particulière, être guérie devant l'instance de recours, à condition que celle-ci dispose du même pouvoir de cognition que l'autorité précédente (cf. consid. 3.1 ci-dessus), que le Tribunal jouit d'un plein pouvoir de cognition (cf. art. 49, 62 al. 4 PA), que les recourants ont obtenu une copie de la plupart des pièces du dossier avant qu'ils ne déposent leur recours, la demande d'entraide et quelques autres documents leur ayant été transmis au cours de la procédure menée ici, qu'ils ont ainsi eu l'occasion de s'exprimer sur ces pièces et de faire valoir leur point de vue, d'abord dans le recours et dans leurs observations du 30 avril 2015, certes alors que quelques pièces leur manquaient encore, puis dans leurs observations du 15 octobre 2015, après qu'ils eurent reçu toutes les pièces, que, en principe, il n'y a qu'un seul échange d'écritures en matière d'entraide (cf. art. 19 al. 4 LAAF), que, en l'occurrence, les recourants ont pu s'exprimer par trois fois, que la violation du droit d'être entendu dont se plaignent les recourants doit être considérée comme guérie, 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,

### **E. 3.3**

que, lorsqu'une autorité fait intégralement droit aux conclusions d'une partie, elle n'est pas tenue d'accorder à celle-ci le droit d'être entendue (cf. art. 30 al. 2 let. c PA), qu'ici, le recours étant intégralement rejeté, il n'est pas nécessaire de transmettre formellement les observations des recourants du 15 octobre 2015 à l'autorité inférieure pour que celle-ci puisse se déterminer à leur sujet avant qu'une décision ne soit rendue (dite autorité n'ayant pour l'instant été informée de cette écriture que par la copie qui lui en a été envoyée par le représentant des recourants selon les usages du barreau), que ces observations seront simplement communiquées à l'autorité inférieure en annexe au présent arrêt, que, les questions relatives au droit d'être entendu des parties étant ainsi liquidées, il convient maintenant d'examiner l'affaire au fond,

### **E. 4**

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 par 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 al. 3 de l'Avenant du 27 août 2009), que les renseignements demandés ici par la France, qui concernent les années 2010 à 2014, 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. 5**

que, selon l'art. 28 par. 1 CDI-F, 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, que, en particulier, elle ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ; cf. ch. XI par. 2 du Protocole additionnel), que la demande d'assistance doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel), que, conformément aux principes du

droit international, la demande doit également respecter le principe de la bonne foi (cf. art. 7 LAAF), que, sur la forme, 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'informations (ch. XI par. 3 du Protocole additionnel),

#### **E. 6**

que, en l'espèce, les autorités françaises cherchent à obtenir des renseignements sur les comptes détenus par le recourant, directement ou indirectement, auprès du Crédit Suisse,

#### **E. 7**

que, à la forme, la demande d'assistance permet d'identifier clairement la personne concernée, qu'il y est précisé qu'elle concerne les périodes fiscales 2010, 2011, 2012 et 2013, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, ainsi que les années 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014 pour ce qui a trait à l'impôt sur la fortune, que l'état de fait qui motive la demande y est brièvement résumé, à savoir que les autorités françaises procèdent au contrôle de la situation fiscale du recourant, qu'elles ont interrogé celui-ci sur les avoirs qu'il détiendrait à l'étranger, que celui-ci a nié détenir de tels avoirs, sans toutefois vouloir formaliser sa réponse par écrit, qu'il apparaît néanmoins qu'il détient un compte auprès du Crédit Suisse, dont le numéro est d'ailleurs communiqué, que les renseignements recherchés sont suffisamment décrits, qu'il s'agit des états de fortune aux 1er janvier 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014, ainsi que des relevés de compte du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2013 de tous les comptes bancaires dont le recourant serait directement ou indirectement titulaire auprès du Crédit Suisse, avec les formulaires A y relatifs, que le but fiscal poursuivi est indiqué, à savoir établir le montant des impôts éludés, que le détenteur d'informations, soit le Crédit Suisse, est clairement déterminé, que la demande remplit dès lors toutes les conditions de forme prévues par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (cf. consid. 4 ci-dessus), que, faut-il relever, l'art. 6 al. 2 LAAF, qui définit également les conditions de forme auxquelles doit satisfaire une demande d'assistance, n'est pas applicable en l'espèce, le Protocole additionnel définissant déjà ces conditions (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 24 septembre 2014 consid. 2.1.4), qu'en effet, l'art. 6 al. 2 LAAF ne vaut qu'à titre subsidiaire, au cas où les accords passés avec le pays qui requiert l'entraide ne précisent pas eux-mêmes les conditions de forme à observer, que l'art. 6 al. 2 LAAF fût-il applicable, toutes les exigences en seraient remplies, que, en effet, les autorités requérantes ont indiqué que la demande reposait sur l'art. 28 CDI-F (cf. pièce 1 de l'autorité inférieure), qu'elles ont déclaré qu'elle était conforme aux termes de cette convention, ce dont on peut déduire, à tout le moins en l'absence d'indices contraires, que la demande est conforme aux pratiques administratives ayant cours en France (cf. art. 6 al. 2 let. f LAAF; cf. également arrêt du TAF A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 4.3.1), qu'elles ont encore précisé qu'elles avaient épuisé les moyens de collecter des renseignements prévus par le droit interne français et utilisables à ce stade (cf. art. 6 al. 2 let. g LAAF), que la demande satisfait ainsi à toutes les exigences de forme,

#### **E. 8**

que, sur le fond, les autorités françaises ont expliqué qu'elles soupçonnaient le recourant de n'avoir pas déclaré un compte qu'il détenait en Suisse et qu'elles souhaitaient pouvoir calculer le montant de l'impôt éludé, que les renseignements qu'elles demandent sont manifestement pertinents pour le prélèvement correct des impôts en France, que l'autorité

requérante a fourni le numéro d'un compte dont elle soupçonnait le recourant d'être le détenteur, ce qui s'est révélé correct, à tout le moins de manière indirecte, qu'elle demande dès lors les documents bancaires relatifs à ce compte, ainsi que ceux des autres comptes du recourant qui pourraient exister auprès du même établissement bancaire, que cette demande est ainsi ciblée, que l'autorité française ne procède pas à une recherche de preuves au hasard, qu'elle précise encore que le recourant a déclaré devant elle ne détenir aucun compte, quoiqu'il n'ait pas voulu mettre cette déposition par écrit, que, dans ces circonstances, on voit mal comment l'autorité requérante pourrait obtenir l'information voulue autrement que par une procédure d'assistance administrative, que le principe de subsidiarité est ainsi respecté,

## **E. 9**

qu'il reste à dire si la demande de l'autorité requérante respecte le principe de la bonne foi, que, selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, ce principe n'est pas respecté, entre autres, lorsque les autorités de l'Etat requérant ont déjà rendu une décision sur les faits qui font l'objet de la demande d'entraide et que ces autorités n'expliquent pas la raison pour laquelle elles sollicitent néanmoins l'assistance de la Suisse, qu'ici, les recourants font valoir que le fisc français a d'ores et déjà rendu une décision de taxation définitive à l'égard du recourant, qu'ils produisent d'ailleurs cette décision (cf. pièce 20 des recourants), qu'il en ressort certes que le fisc français a rendu une décision de taxation complémentaire (dite "proposition de rectification") pour les années 2010, 2011 et 2012 à l'égard du recourant, qu'on n'y trouve cependant nulle mention de la relation bancaire litigieuse, qu'on ne saurait prétendre qu'une décision a déjà été rendue dans le pays requérant sur les faits qui font l'objet de la demande d'entraide, que le cas d'espèce est par conséquent différent de ceux qui ont déjà été traités par le Tribunal de céans, dans lesquels il existait des décisions de l'autorité fiscale française portant expressément sur les points qui faisaient l'objet de la demande d'assistance (cf. à ce sujet arrêts du TAF A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 5, A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 5 ss), que, selon les explications des recourants, la proposition de rectification qui a été adressée au recourant par le fisc français empêcherait cette autorité de rendre une nouvelle décision de taxation à l'encontre du recourant (cf. observations du 15 octobre 2015), qu'il s'agit là d'un point qui concerne uniquement la procédure interne française, sur laquelle le Tribunal n'a pas prise, que, à supposer que l'analyse juridique des recourants soit correcte, il leur sera loisible d'invoquer l'argument devant les autorités compétentes en France, que, à ce stade de la procédure et dans le cadre du contrôle à effectuer par les autorités suisses, rien n'indique que la demande d'entraide soit mal fondée au sens de l'art. 28 CDI-F, que le principe de la confiance qui doit régner dans les relations entre Etats implique que les explications du pays requérant lient en principe l'administration du pays requis et que cette dernière ne doit pas remettre en cause la présentation des faits telle qu'elle résulte de la demande d'assistance (cf. ATF 128 II 407 consid. 3.2, 4.3.1, 4.3.3, 126 II 409 consid. 4 ; arrêt du TF 2C\_1174/2014 consid. 2.1.3 s.; arrêts du TAF A-4415/2014 du 18 décembre 2014 consid. 3.3, A-3294/2014 consid. 2.3.5), que, cependant, ce principe ne vaut que dans la mesure où la demande ne contient pas de lacune ou de contradiction manifestes (cf. arrêt du TF 2A.567/2001 du 15 avril 2002 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.3, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 6.1.2), que, s'il veut démontrer l'existence d'une telle lacune ou contradiction dans la présentation des faits fournie par l'Etat requérant, le recourant doit en apporter clairement la preuve, en s'appuyant sur des documents qu'il lui appartient de fournir (cf. ATF 139 II 451 consid. 2.3.3), qu'une telle preuve doit être tenue pour rapportée lorsqu'il

existe une décision de l'Etat requérant tranchant d'ores et déjà les points sur lesquels porte la demande d'entraide (cf. arrêts du TAF A-6287/2014 consid. 5, A-6600/2014 consid. 5 ss), que, dans un tel cas et en l'absence d'explications de la part de l'Etat requérant, on ne perçoit guère la raison pour laquelle l'entraide posséderait encore une utilité, qu'ici, la situation est différente, que le document fourni par les recourants montre simplement que le recourant a fait l'objet d'une taxation complémentaire, qu'on y trouve aucune allusion à la problématique des comptes étrangers de celui-ci, que rien n'indique dès lors que le fisc français ait déjà liquidé le problème grâce à ses propres ressources, que l'entraide garde tout son sens, que les éventuels empêchements de procédure tirés du droit interne français doivent être soumis aux autorités françaises et non aux autorités suisses, que, en définitive, l'argumentation des recourants ne permet pas de remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante, que toutes les conditions de l'entraide sont ainsi réunies, qu'il y a lieu de donner suite à la demande,

## **E. 10**

qu'il reste à savoir si l'entraide a été correctement mise en oeuvre par l'autorité inférieure,

### **E. 10.1**

que le Tribunal administratif fédéral considérait jusqu'à récemment que l'AFC devait respecter les règles de la procédure fiscale suisse lorsqu'elle mettait en oeuvre l'entraide (cf. arrêts du TAF A-1606/2014 du 7 octobre 2014 consid. 7.2.1, A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.3), que cela signifiait en particulier qu'elle ne pouvait chercher à connaître le nom des ayants droit économiques d'un compte, du moins lorsqu'il n'y avait pas d'indice qu'un délit pénal fiscal au sens du droit suisse avait été commis, que, par les arrêts du Tribunal fédéral 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 et 2C\_1174/2014 du même jour, la jurisprudence en question a été renversée, qu'il convient de considérer désormais que l'AFC n'est pas liée par les règles de la procédure fiscale suisse et qu'elle peut en principe transmettre des informations au sujet des comptes sur lesquels la personne concernée n'est que l'ayant droit économique ou le détenteur d'une procuration (cf. arrêts du TF 2C\_963/2014 consid. 6.1.1, 2C\_1174/2014 consid. 4.5 ss), que, en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'art. 28 par. 5 CDI-F, selon lequel le secret bancaire est supprimé dans le cadre des procédures d'assistance administrative fiscale internationale, doit primer (toutes) les règles de la procédure interne suisse (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 consid. 4.5.2), qu'ainsi, toute information détenue par une banque qui apparaît comme pertinente pour la taxation de la personne concernée dans l'Etat requérant peut être transmise à ce dernier (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 consid. 4.5.2), que rien ne s'oppose donc à ce que l'autorité requérante soit informée de l'existence du compte de la recourante, dont le recourant est ayant droit économique,

### **E. 10.2**

que, de même, le Tribunal administratif fédéral considérait précédemment que seule une partie de la documentation bancaire relative aux comptes concernés par une demande d'entraide pouvait être transmise aux autorités requérantes (cf. arrêt du TAF A-3294 consid. 3.3.4 s.), qu'il s'agissait par ce biais de limiter l'information à ce qui était pertinent pour la taxation dans le pays requérant et de protéger les intérêts des tiers mentionnés dans cette documentation, que ce raisonnement s'appuyait à la fois sur les règles de procédure interne, en particulier l'art. 127 LIFD, et sur l'art. 4 al. 3 LAAF, que, comme indiqué, le Tribunal fédéral a au contraire considéré que l'art. 28 par. 5 CDI-F primait le droit de procédure

interne (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 consid. 4.5.2), qu'il a également précisé que les limites imposées par l'art. 4 al. 3 LAAF, qui interdit de donner aux autorités étrangères des renseignements sur des personnes qui ne sont pas concernées par la demande d'assistance, devaient être interprétées d'une manière restrictive (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 consid. 4.6.1), que, dès lors, cette disposition ne faisait point obstacle à ce que les noms de tiers qui apparaissent dans des écritures de compte soient aussi transmis aux autorités requérantes (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 consid. 4.6.2), que la documentation bancaire relative aux comptes du recourant peut ainsi être transmise aux autorités françaises dans son intégralité, que la décision de l'autorité inférieure est dès lors bien fondée à tout point de vue,

#### **E. 11**

que, sur la base de ce qui précède, le recours doit être rejeté, que, succombant sur le fond, les recourants doivent supporter les frais de la procédure principale (cf. art. 63 al. 1 PA), que ceux-ci seront fixés à Fr. 3'000.-, que ce montant sera imputé sur l'avance de frais de Fr. 10'000.- versée par les recourants, qu'il n'y a pas lieu de procéder à l'octroi de dépens pour cette partie de la procédure (cf. art. 64 al. 1 PA), que, en revanche, les recourants ont obtenu gain de cause dans la procédure incidente relative à leur droit de consulter le dossier, qu'il n'a alors pas été statué sur les frais ni les dépens, que les frais ne peuvent être mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA), que les recourants ont droit à des dépens en relation avec la procédure incidente en question (cf. art. 64 al. 1 PA), que ceux-ci seront fixés à Fr. 3'000.- à charge de l'autorité inférieure, (Le dispositif de l'arrêt se trouve sur 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.