

# **BVGer F-5670/2020 vom 13. Dezember 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-12-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_F-5670\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_F-5670_2020)

FR: TAF F-5670/2020 du 13 décembre 2021

IT: TAF F-5670/2020 del 13 dicembre 2021

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 5.1**

Le requérant a requis en premier lieu la constatation de la nullité de la décision attaquée, d'une part, en relation avec le mode de notification de la « décision attaquée », soit en réalité l'ouverture de la procédure d'assistance administrative, intervenue par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016, d'autre part en relation avec une prétendue violation du droit d'être entendu, au motif que l'AFC n'aurait pas pris en compte son argumentation liée à son domicile en Suisse.

#### **E. 5.1.1**

S'agissant de l'argument lié à la publication dans la Feuille fédérale, il sied de rappeler que, pour informer une personne habilitée à recourir domiciliée à l'étranger de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative la concernant, l'art. 14 al. 3 LAAF prévoit que l'AFC doit inviter le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Si l'autorité compétente ne procède pas à une notification adéquate au sens de cette disposition, elle commet une violation du droit d'être entendu (cf. ATF 145 II 119 consid. 4.2). Ce principe impose également à l'autorité de rendre les personnes concernées attentives aux conséquences juridiques attachées au défaut de désignation d'un représentant en Suisse.

##### **E. 5.1.1.1**

En l'absence de communication par le biais du détenteur de renseignements au sens de l'art. 14 al. 3 LAAF - soit parce qu'il n'est pas en mesure de le faire, soit parce qu'il s'y refuse - il appartient à l'autorité de garantir d'une autre manière le droit d'être entendu des personnes concernées, en faisant usage d'un autre mode de notification prévu à l'art. 14 al. 4 et 5 LAAF (cf. ATF 145 II 119 consid. 7). L'art. 14 al. 5 LAAF s'applique lorsqu'une personne habilitée à recourir ne peut être contactée directement. En ce sens, ce mode de notification est subsidiaire à l'information directe prévue à l'al. 4 de l'art. 14 LAAF (cf. ATF 145 II 119 consid. 7.2).

##### **E. 5.1.1.2**

La notification directe selon l'art. 14 al. 4 LAAF implique qu'une notification par voie postale dans le pays concerné soit admissible ou que l'Etat requérant y consente expressément (cf. let. a et b). Cette disposition s'explique par le fait que la notification d'un acte officiel dans un Etat étranger sans son accord porte atteinte à la souveraineté de ce dernier (cf. ATF 142 III 355 consid. 3.3.3). Il faut donc connaître l'Etat de domicile ou du

siège de la personne habilitée à recourir, afin de déterminer s'il existe une convention internationale permettant à la Suisse une notification directe ; quant au consentement exprès de l'Etat requérant, il n'a d'intérêt que si la personne est domiciliée ou a son siège sur le territoire (cf. Charlotte Schoder, StAhiG - Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, n° ad art. 14 LAAF ; Diana Oswald, Verfahrensrechtliche Aspekte der internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2015, p. 386).

#### **E. 5.1.1.3**

L'art. 14 al. 5 LAAF prévoit pour sa part deux modes de notification possibles, à savoir la notification par le biais de l'autorité requérante ou par la publication dans la Feuille fédérale. La notification par voie de la Feuille fédérale, lorsqu'elle est conforme à la loi, entraîne la fiction que les personnes visées par la notification ont eu connaissance de cette dernière (cf. arrêts du TAF A-5540/2013 du 6 janvier 2014 consid. 2.3, A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 2.2.2).

#### **E. 5.1.1.4**

En l'espèce, l'autorité inférieure, dans son ordonnance de production du 10 juin 2016, a prié la banque UBS d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et des éléments essentiels de la demande. Elle a également informé les personnes concernées de l'ouverture de la procédure par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016. L'autorité inférieure a donc employé les modes de communications prévus à l'art. 14 al. 3 et 5 LAAF pour informer les recourants de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative à leur égard. Il ne peut être reproché à l'autorité inférieure de n'avoir pas essayé de contacter directement le recourant au sens de l'art. 14 al. 4 LAAF. D'une part, il n'existait pas, pour la période d'imposition concernée, de convention bilatérale ou multilatérale entre la Suisse et la France autorisant l'autorité inférieure à informer individuellement la personne habilitée à recourir domiciliée en France au sens de la let. a. D'autre part, pour les personnes concernées ou habilitées à recourir dont la relation d'affaires avec UBS avait été inactivée avant le 10 juin 2016 (date de réception de l'ordonnance de production) au nombre desquelles figuraient également des personnes dont le dernier domicile connu était en Suisse, à l'instar du recourant, l'UBS ne disposait d'aucune instruction fiable et actuelle en matière de correspondance (cf. décision de l'AFC du 12 mai 2020, ch. 9.3 et 9.11). Au moment de la communication, il n'était donc pas possible d'obtenir le consentement exprès de la DGFIP pour effectuer une notification directe sur le territoire français au sens de la let. b, ni d'effectuer une notification par le biais de l'autorité requérante en vertu de l'art. 14 al. 5 LAAF. Il découle de ce qui précède que, ne disposant pas d'adresse fiable en Suisse, aucune notification directe n'étant possible, l'AFC n'avait d'autre choix que de procéder à l'information du recourant par voie de publication dans la Feuille fédérale, conformément à l'art. 14 al. 5 LAAF. En réalité, les publications dans la Feuille fédérale ont permis au recourant de s'identifier comme partie potentiellement intéressées. Après confirmation qu'il était visés par la procédure d'entraide administrative conduite par l'AFC, il a pu accéder à toutes les pièces du dossier et déposer des observations écrites au fond, et ainsi participer à la procédure. Sur ce plan, le Tribunal partage l'opinion de l'autorité inférieure qu'il n'a donc subi aucun désavantage juridique relatif au mode de communication de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016.

#### **E. 5.1.2**

Le recourant s'est par ailleurs également prévalu d'une violation du droit d'être entendu au motif que l'AFC n'aurait pas pris en compte ses déterminations au sujet de l'absence de domicile en France. Certes, il est vrai que dans la décision litigieuse, l'AFC expose de manière standardisée - sans se référer explicitement aux prises de position du recourant - les raisons pour lesquelles elle considère qu'« il existe suffisamment d'indications que les personnes concernées sont résidentes en France, comme l'exige la jurisprudence » et que « l'existence d'un assujettissement en France est ainsi suffisamment démontré » (Décision finale de l'AFC, ch. 4.6). Toutefois, la Cour de céans relève que, nonobstant la reprise de paragraphes standardisés - qui paraît du reste justifiée dans le cadre d'une administration rendant des décisions de masse -, l'argumentation juridique exposée par l'autorité inférieure a permis au recourant de saisir les raisons pour lesquelles cette administration avait considéré que les arguments avancés n'étaient pas déterminants. Tel est ainsi le cas en particulier s'agissant de son moyen tendant à faire valoir qu'il réside en Suisse depuis 2013 et n'était plus domicilié en France depuis longtemps. L'autorité inférieure a en effet expliqué pourquoi, à son avis, le suffixe 111 désignant un domicile en France dans les listes de la banque UBS permettait de fonder la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et elle a également indiqué les motifs pour lesquels le code de domicile précité pouvait être considéré comme fiable. Dans ces circonstances, il apparaît que la décision attaquée était suffisamment motivée pour que le recourant saisisse la portée de celle-ci et puisse l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'elle a du reste fait. En effet, le Tribunal de céans en veut pour preuve le mémoire de recours du recourant, duquel il ressort que celui-ci a parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure. La Cour relève au surplus que le recourant a pu faire valoir devant elle l'entier de ses arguments afin de démontrer qu'il ne résidait plus en France pendant une grande partie de la période visée. Dans ces circonstances et au vu du pouvoir du plein pouvoir d'examen du Tribunal de céans (cf. consid. 1.4.2 et 1.4.3 supra), il y aurait de toute façon lieu de considérer qu'une violation éventuelle du droit d'être entendu du recourant liée à la standardisation de la décision - qui n'est du reste pas constatée dans le cas d'espèce - aurait été réparée devant le Tribunal de céans.

### **E. 5.1.3**

Compte tenu de ce qui précède, les arguments du recourant tirés de la prétendue nullité de la décision attaquée doivent être rejetés.

### **E. 6.1**

Le recourant allègue par ailleurs, comme argument de fond, que les informations le concernant ne rempliraient pas la condition de la proportionnalité et de la pertinence vraisemblable, dès lors que « les codes de domicile ne constituent pas un faisceau d'indices suffisants légitimant une résidence fiscale en France ».

### **E. 6.2**

En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé, d'une manière qui lie la Cour de céans (ci-avant consid. 1.4.3), que la demande litigieuse ne constituait pas une pêche aux renseignements prohibée et que les informations requises remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 146 II 150 consid. 6). A cet effet, la Haute Cour a relevé que la demande du 11 mai 2016 - qui constitue une « demande collective » (cf. consid. 4.2 supra) - répondait aux trois critères développés par la jurisprudence en lien avec les demandes groupées, applicables par analogie aux « demandes

collectives », permettant d'exclure l'existence d'une fishing expedition (ci-avant consid. 2.5.2 pour l'énumération exhaustive de ces trois critères ; ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2). L'analyse de la Haute Cour s'est portée spécifiquement sur le critère principalement contesté - à savoir celui exigeant que la demande expose le droit fiscal applicable et les raisons permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations, et donc violé le droit fiscal. A cet égard, le Tribunal fédéral a retenu que l'ensemble des éléments ressortant de la demande du 11 mai 2016 était propre à fonder un soupçon suffisant de l'existence d'un comportement contraire au droit fiscal de la part des personnes se trouvant sur les listes B et C. Dès lors que la Cour de céans est tenue de se fonder sur les considérants de l'arrêt en cause et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral, il y a lieu de retenir que les arguments invoqués par les recourants ne permettent pas de conclure que la demande litigieuse constituerait une fishing expedition et violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

### **E. 6.3**

En revanche, la question n'a pas été spécifiquement examinée, dans l'arrêt du Tribunal fédéral, de savoir si, compte tenu des éléments concernant l'absence de domicile en France tels qu'invoqués ici par le recourant 1, la pertinence vraisemblable aurait disparu en l'espèce. A cet égard, la Cour de céans rappelle qu'en présence d'un conflit de résidence, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile ; elle n'a en effet ni les moyens matériels ni la compétence formelle de trancher un tel conflit lorsqu'elle reçoit une demande d'assistance (cf. supra consid. 2.9).

### **E. 6.4**

En l'occurrence, il est relevé que le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de juger que les codes de domicile français figurant sur les listes B et C constituaient des critères d'assujettissement suffisants pour considérer que les personnes derrière ces listes étaient assujetties en France durant la période sous contrôle (cf. arrêt du TAF A-1562/2018 du 3 août 2020 consid. 4.2). Cet élément est de surcroît appuyé par l'arrêt du Tribunal fédéral qui a jugé dans l'ATF 146 II 150 - à tout le moins implicitement en considérant que la demande du 11 mai 2016 était admissible - que ces codes de domicile constituaient des critères d'assujettissement suffisants, et explicitement au considérant 6 que « les renseignements demandés remplissent la condition de la pertinence vraisemblable selon l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR ». Dans ces circonstances et compte tenu du fait qu'il est incontestable que le recourant 1 figure avec un code domicile français « 111 » dans la liste Excel annexée à la requête du 11 mai 2016, il y a lieu de retenir que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant dans le cas d'espèce, à savoir celui du domicile, est apparemment plausible et la question de savoir s'il entre en concurrence avec un critère d'assujettissement de l'Etat tiers dans lequel le recourant 1 fait valoir avoir été domicilié fiscalement durant la période sous contrôle n'a pas à être examinée par la Cour de céans. Au vu de ce qui précède, ce grief doit être écarté.

### **E. 7.1**

Dans un autre grief, le recourant soutient, dans ses observations du 19 avril 2021, que le principe de spécialité ne serait pas respecté dans le cas d'espèce. A l'appui de ce grief, il argue en substance qu'il existerait un fort risque que l'autorité requérante utilise - en

violation du principe précité - les informations reçues par le biais de la présente procédure d'assistance administrative à d'autres fins que fiscales, spécialement dans le cadre de la procédure pénale menée contre la banque UBS en France.

#### **E. 7.1.1**

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 au recourant (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 lie la Cour de céans - que l'autorité française avait fourni des garanties suffisantes concernant le principe de spécialité. Contrairement à ce qu'invoque le recourant, la Haute Cour a 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. 7.1.2**

Par surabondance de moyens, 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 ; arrêts du TF 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4, ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Etant donné toutefois que les avis divergent tant au niveau international que national quant à la portée du principe précité et, en particulier, sur sa composante personnelle, il convient que l'AFC informe l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises (cf. arrêts du TF 2C\_537/2019 précité consid. 3.7, 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4 ; arrêt du TAF A-5522/2019 précité consid. 3.4.3).

#### **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. 7.3**

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.)

### **E. 8.1**

Le recourant fait également état d'une violation du principe de la bonne foi qui résulterait d'une violation de la procédure française. Ainsi l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts [AFisE, RS 0.641.926.81 ; nouveau titre depuis le 1er janvier 2017 : Accord entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international {RO 5003, 5005} prévoyait que les revenus de l'épargne réalisés en Suisse par des contribuables domiciliés en France étaient frappés d'une retenue fiscale de 35% depuis juillet 2011 mais qu'en contrepartie, le secret bancaire était préservé et évitait l'échange automatique d'informations.

### **E. 8.2**

Cet argument ne saurait être suivi. En effet, les prélèvements qui ont pu être effectués en vertu de l'accord précité avaient pour but de sécuriser une imposition, à l'instar de l'impôt anticipé en Suisse. Ce prélèvement était ensuite partiellement reversé à l'Etat de résidence. Il ne constitue pas une base de double imposition dès lors que le prélèvement peut être pris en compte lors du calcul de l'impôt dû dans l'Etat de résidence. Il appartiendra dès lors au recourant de faire valoir ses griefs relatifs à un éventuel risque de double imposition, respectivement de solliciter la prise en compte du prélèvement selon l'AFisE, devant les autorités compétentes françaises.

### **E. 9.1**

Le recourant a enfin requis la suspension de la présente procédure jusqu'à « droit jugé en France s'agissant des questions prioritaires de constitutionnalité déposée dans la procédure pénale menée contre la banque UBS ».

### **E. 9.2**

Selon la jurisprudence du TF, une procédure peut être certes suspendue pour des motifs d'opportunité, mais elle ne doit être admise qu'exceptionnellement, notamment lorsqu'il se justifie d'attendre la décision d'une autre autorité (cf. ATF 130 V 90 consid 5 ; ATF 138 II 386 consid. 7 et arrêt TAF A-837/2019 du 10 juillet 2019 consid. 3.1). Une suspension de procédure comporte toutefois le risque de retarder inutilement celle-ci et ne doit être admise qu'avec une retenue certaine, eu égard à l'exigence du principe de célérité (art. 29 Cst. et art. 4 al. 2 LAAF). Compte tenu de la diligence qui doit prévaloir en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, seule des circonstances exceptionnelles justifient ainsi la suspension d'une procédure en cours en ce domaine (arrêt du TF 2C\_801/2020 du 7 octobre 2020 consid. 4 et arrêt du TF 2C\_804/2019 du 21 avril 2020 consid 3.4 et sv.).

### **E. 9.3**

En l'espèce, les circonstances du cas d'espèce, soit le dépôt d'un recours par la banque UBS dans une autre procédure à laquelle le recourant n'est pas partie et dont il n'est pas démontré que l'issue pourrait avoir un impact sur la présente procédure de recours, ne suffisent en aucun cas à conclure à de telles circonstances exceptionnelles. Le Tribunal relève au surplus

qu'il ressort d'informations publiques que la Cour d'appel de Paris a refusé, le 18 juin 2021, de transmettre au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) déposée par la défense de la banque suisse UBS en mars à l'issue de son procès en appel et qu'avec le rejet de cette QPC, le dossier peut suivre son cours sans changement (cf. <https://www.reuters.com/article/ubs-france-idFRKCN2E4153>). La requête de suspension de procédure est en conséquence rejetée.

#### **E. 10.1**

Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. Le recourant, 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]). Ce montant sera prélevé sur l'avance du même montant versée le 29 janvier 2021.

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