

BVGer F-6338/2020 vom 18. August 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-08-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_F-6338_2020

FR: TAF F-6338/2020 du 18 août 2022

IT: TAF F-6338/2020 del 18 agosto 2022

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 5

5.1.1 Pour ce qui est des conditions de fond, les recourantes arguent en premier lieu que les informations les concernant ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable dès lors qu'elles résidaient en (...) durant la période visée et étaient donc « contribuables fiscaux » en (...) durant la période sous contrôle. Le critère de rattachement du domicile fiscal n'étant pas établi, les demandes des autorités françaises devaient soit être déclarées irrecevables soit être rejetées. Elles font en particulier valoir que l'Etat requérant a expliqué avoir comparé les informations transmises par les autorités allemandes avec les données et informations reçues précédemment de l'AFC, ainsi qu'avec les numéros de compte des contribuables ayant régularisé leur situation auprès de l'Administration fiscale française. Ayant pu recouper sur cette base 4'782 comptes avec des contribuables français, l'Etat requérant avait requis des informations pour les autres 40'379 numéros techniques pour lesquels aucun recoupement n'avait pu être établi avec un contribuable français. Or, les autorités de ce pays devaient procéder à un contrôle dans la mesure où l'attribution du code « domicile » à un numéro de compte était aléatoire et qu'aucune explication ne permettait d'établir la véracité de ce code et les modalités de son attribution à un compte, respectivement à un contribuable. Ainsi, en sollicitant sur cette base des informations au sujet d'environ 40'000 numéros techniques sans être en mesure d'en identifier les titulaires, l'Etat requérant excédait le cadre de l'échange de renseignements. Le procédé utilisé par les autorités françaises reposait ainsi sur des données aléatoires dépourvues de fiabilité - en particulier par rapport au domicile de la personne concernée - en vue d'obtenir des renseignements sur un grand nombre de contribuables. En procédant de la sorte, les intéressées estiment que l'Etat requérant violait le principe de proportionnalité en procédant à une « pêche aux renseignements ». 5.1.2 En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie la Cour de céans (cf. consid. 1.4.3 ci-avant) 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. 4.1 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 (cf. consid. 2.5.2 ci-avant 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 conclure que les arguments invoqués par les recourantes ne permettent pas de conclure que la demande litigieuse constituerait une fishing expedition et violerait le principe de la pertinence vraisemblable. Au surplus, la jurisprudence a clairement établi qu'au stade de l'assistance administrative, la question de la résidence de la personne concernée par la procédure d'entraide n'a pas à être tranchée par l'Etat requis (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine, 142 II 218 consid. 3.6; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4). L'assistance administrative en matière fiscale ne dépend dès lors pas du domicile de la personne concernée. Au contraire, la probabilité que la personne concernée soit soumise à une obligation fiscale limitée ou illimitée dans l'Etat requérant pendant la période concernée suffit (voir arrêt du TAF A-6290/2017 du 12 octobre 2018 consid. 4.3.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_999/2018 du 14 novembre 2018]). En effet, l'Etat requérant doit pouvoir obtenir de l'Etat requis des documents lui permettant de consolider sa position s'il considère qu'un contribuable assujéti dans l'Etat requis (ou dans un Etat tiers, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants) a en réalité sa résidence fiscale chez lui, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent ou que l'on est en présence d'autres points de rattachement fiscalement déterminants (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.3.6). 5.1.3 De surcroît, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a, pour ce motif également, pas à être examinée définitivement par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 218 consid. 3.6 et 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4). Le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable (cf. art. 4 MC OCDE) ou par le recours à la procédure amiable (cf. art. 26 MC OCDE). Une telle question n'intéresse pas la Suisse au stade de la procédure d'assistance administrative. Elle n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la compétence formelle pour la trancher (cf. supra consid. 2.9). Dans ces circonstances, l'éventuelle existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne permet pas de remettre en question la bonne foi de ce dernier, laquelle reste donc présumée. Il y a également lieu de préciser qu'il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7 ; cf. aussi arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7.4). Il sied encore de relever 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 renseignements requis étaient vraisemblablement pertinents (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 éléments suffisants pour justifier la requête d'assistance fiscale internationale, 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 les recourantes figurent 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 suffisamment plausible pour que les renseignements requis soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Dans ces conditions, la question de savoir si ce critère entre en concurrence avec un critère d'assujettissement de (...), Etat dans lequel les intéressées font valoir avoir été domiciliées fiscalement durant la période sous contrôle, n'a pas à être examinée par la Cour de céans. 5.1.4 Dès lors que les requêtes de l'autorité française ne constituent pas une « fishing expedition », que les renseignements requis et à transmettre respectent strictement le principe de la pertinence vraisemblable, le principe de proportionnalité (tel que concrétisé dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale notamment par les éléments précités) doit être considéré en l'espèce comme respecté (arrêt du TAF A-3045/2020 du 29 mars 2021 consid. 5.1.3). 5.1.5 Partant, le premier grief au fond en lien avec le domicile et avec la violation du principe de proportionnalité y relatif invoqué par les recourantes doit être rejeté.

E. 5.2.1

Au moyen d'un deuxième grief, les intéressées reprochent à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance administrative sans avoir clarifié l'ensemble des faits et d'avoir procédé en possible violation du principe de la bonne foi et de l'art. 7 let. c LAAF. Cette question juridique n'ayant pas été traitée dans l'ATF 146 II 150, il convient par conséquent de l'examiner plus en détail dans la présente cause. A l'appui de leur grief, les recourantes avancent que l'arrêt du TAFA-1534/2018 du 3 août 2020 ne permet pas de clarifier l'ensemble des circonstances factuelles ayant conduit à l'obtention par l'Etat requérant d'informations sur les relations bancaires d'un établissement suisse, de la présence de ces données hors de Suisse et à leur saisie. Un tel éclaircissement permettrait d'éviter que la transmission d'informations puisse contrevenir à l'art. 7 let. c LAAF.

E. 5.2.2

A titre liminaire, la Cour de céans relève qu'il ressort de l'état de fait de la requête qu'une enquête diligentée par le parquet de Bochum et des visites domiciliaires effectuées dans les succursales allemandes de la banque X. _____ en mai 2012 et juillet 2013 ont abouti à la saisie de données concernant des contribuables français liés à des comptes ouverts auprès de la banque X. _____ en Suisse. Ces données ont été communiquées à la DGFIP par l'administration fiscale allemande à la suite d'une demande de la France sur la base de la Directive n° 2011/16/UE (cf. consid. A.b supra). De surcroît, l'AFC précise dans la décision finale attaquée que les autorités fiscales allemandes auraient déclaré - dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle - que les données en cause étaient stockées sur un serveur domestique de X. _____ Deutschland AG à Francfort. Le serveur de sauvegarde comprenait des sauvegardes des ordinateurs des employés de X. _____ Deutschland AG, parmi lesquels figurait l'ordinateur d'une employée de cette banque sur lequel figurent les données en cause. L'autorité inférieure précise du reste que dans ce contexte, le Ministère public de la Confédération a ouvert le 18 janvier 2017 une enquête contre personne inconnue pour violation éventuelle des art. 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) et 273 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0). Selon une déclaration soumise par la banque X. _____ dans le cadre de cette enquête, le Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie aurait

acheté en août 2012 un CD de données contenant les informations sur des clients enregistrés auprès de la banque X._____ en Suisse. Sur la base de ce CD de données, les autorités allemandes auraient mené des enquêtes contre de nombreux clients allemands de la banque X._____. C'est dans le cadre de ces enquêtes que le parquet de Bochum aurait procédé à diverses perquisitions au siège de X._____ Deutschland AG à Francfort et auprès d'autres sites de X._____ en Allemagne. Lors de la perquisition au siège de la banque X._____ Deutschland AG à Francfort, le Ministère public aurait saisi une grande quantité de données physiques et électroniques où se trouvaient notamment les données en question concernant des clients enregistrés en Suisse. L'AFC énonce encore que cet exposé des faits est confirmé par le mandat de perquisition délivré par le parquet de Bochum le 3 juillet 2013 qui a été fourni par la banque X._____ dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative (cf. Décision finale de l'AFC, ch. 6.4).

E. 5.2.3

Quant à l'existence d'un lien de causalité entre les données prétendument volées et la demande d'assistance administrative dont se prévalent les recourantes, la jurisprudence du Tribunal fédéral l'a mentionnée comme critère permettant de démontrer l'absence de bonne foi de l'Etat requérant, lorsque celui-ci s'est engagé à ne pas former de demande sur la base de telles données. Si une telle assurance n'a pas été donnée - comme dans le cas d'espèce - le fait que la demande se fonde sur des renseignements éventuellement obtenus à la suite d'un vol de données ne suffit pas, à lui seul, à conclure à un comportement contraire à la bonne foi de l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4).

Nonobstant ce qui précède et par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève tout de même que le Tribunal pénal fédéral - soit un tribunal suisse compétent - est parvenu à la conclusion que la vente des données à l'Allemagne constituait une infraction pénale au regard du droit suisse (cf. arrêt du Tribunal pénal fédéral SK.2016.34 du 21 janvier 2019).

Or, malgré cet acte punissable au regard du droit suisse, la Cour de céans a déjà eu l'occasion de juger qu'il n'existait pas de lien de causalité suffisamment étroit entre cet acte - soit la vente de données au Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie - et la demande du 11 mai 2016 de l'autorité requérante puisque que la chaîne de causalité a été rompue par des facteurs externes, tel que les investigations ultérieures menées par les autorités allemandes. De surcroît, il est relevé que la demande litigieuse ne se fonde pas directement sur les données obtenues illégalement mais sur celles trouvées lors des perquisitions effectuées dans les succursales allemandes de la banque X._____, qui ont ensuite été communiquées à la France sur la base de la Directive n° 2011/16/UE (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 5.2.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6 ; consid. A.b et 5.2.2 supra).

E. 5.2.4

Partant, le grief tiré de la violation du principe de la bonne foi en lien avec l'utilisation de données volées doit être rejeté.

E. 5.3.1

Dans un troisième grief, les intéressées avancent que les principes de spécialité et de la confiance ne seraient pas respectés dans le cas d'espèce. A l'appui de leur grief, elles arguent, en lien avec les courriers des 11 juillet 2017 et 14 janvier 2020, que les assurances

recueillies par l'AFC auprès de la DGFIP concernant l'utilisation des données fiscales, issues de l'assistance administrative seraient insuffisantes. Elles ne permettraient en rien de constater que lesdites données ne seraient pas utilisées par la France dans le cadre de toute autre procédure, notamment pénale, y compris contre des tiers.

E. 5.3.2

A titre liminaire, la Cour de céans relève que 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. E 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 X._____, 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. 5.3.3

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, telles que décrites dans le consid. 5.3.2 ci-avant, concernent pour l'essentiel la banque X._____. Toutefois, on ne saurait déduire a contrario que l'autorité requérante entendrait violer le principe de spécialité à l'égard des recourantes. En effet, ni les éléments du dossier ni les affirmations de cette dernière - formulées de manière hypothétique - ne prouvent, ni même n'étayaient, le fait prétendu que les informations relatives à l'intéressée 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 X._____. Il n'y a donc pas lieu de retenir que les renseignements relatifs aux intéressées 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 des recourantes quant à une violation du principe de spécialité à leur égard demeurent au stade de la conjecture toute générale. 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 ne peuvent être utilisés dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR). »).

E. 5.3.4

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. 5.3.5

En conséquence, ce grief invoqué par les recourantes doit également être rejeté.

E. 5.4.1

Quant aux griefs relatifs à la violation du principe de subsidiarité, les intéressées invoquent que l'Etat requérant a présenté dans un même document un état de fait général, sans aucune référence à des contrôles ou enquêtes en cours auprès des contribuables déterminés. Ainsi, les autorités françaises auraient été incapables de démontrer que, pour chaque demande individuelle, les sources habituelles de renseignement prévues par leur procédure fiscale interne ont été utilisées.

E. 5.4.2

Dans le domaine de l'assistance internationale en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4). Ainsi, en vertu du principe de la confiance qui gouverne les rapports entre les parties à une CDI (cf. consid. 2.4.2 supra), l'Etat requis en l'espèce la Suisse, agissant par l'AFC n'a pas à remettre en question, à moins de doutes sérieux ou de contradictions manifestes, les affirmations de l'Etat requérant, qui déclare avoir agi conformément à la convention et épuisé ses sources de renseignements internes. Autrement dit, les déclarations de l'Etat requérant bénéficient d'une présomption d'exactitude et celui-ci n'a pas à apporter la preuve de ses affirmations. Si, en théorie, il est vrai qu'un éclaircissement pourrait être demandé à l'Etat requérant, afin de lever des doutes sérieux quant au respect du principe de la subsidiarité, rien dans le cas d'espèce ne soulève de telles incertitudes.

E. 5.4.3

À ce propos, le Tribunal relève que l'autorité requérante a indiqué dans le courrier d'accompagnement de leur requête du 11 mai 2016 que « dans le cadre de la présente affaire, les moyens de collecte du renseignement, prévus par notre procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés ». Elle a en outre mentionné dans la demande avoir utilisé « tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées ». Ces déclarations reviennent en substance à affirmer que le principe de subsidiarité a été respecté, et ce, pour l'entier de la période concernée par la demande. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance, la Suisse ne saurait remettre en cause ces déclarations sur la base des allégations apportées par les intéressées.

E. 5.4.4

Compte tenu de ce qui précède, le respect du principe de subsidiarité doit être considéré comme donné.

E. 6.1

Vu les considérants qui précèdent, les recours sont rejetés. Les recourantes, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (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 de 10'000 francs. Le solde de 5'000 francs sera restitué par 2'500 francs, à chacune des recourantes, une fois le présent arrêt entré en force.

E. 6.2

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

E. 7

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.