Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-2915/2016

Arrêt du 4 avril 2017

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Marianne Ryter, Salome Zimmermann, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

A._____,
représentée par Maître Jacques Bonfils,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

assistance administrative (CDI-FR).

Faits :

A.
Par deux demandes d'assistance administrative du *** 2013, la direction générale des finances publiques française (ci-après: autorité requérante) a sollicité des informations au sujet de B._____ "et ses héritiers", sous la rubrique "personne concernée en France", ce dans le cadre de l'examen de la situation fiscale de ce dernier. Les années et impôts concernés sont les droits de mutation à titre gratuit suite au décès du ***, l'impôt sur les revenus des années 2010, 2011 et 2012 ainsi que l'impôt sur la fortune des années 2010, 2011, 2012 et 2013. Les informations ont été demandées au sujet des avoirs bancaires du défunt à compter du 1er janvier 2010 jusqu'au 1er janvier 2013 détenus auprès de C._____ (ci-après: banque A), respectivement D._____ (ci-après: banque B).

B.
Compte tenu du décès évoqué, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) a considéré la procédure comme sans objet le 2 juin 2014. Le 25 septembre 2014, l'autorité requérante a transmis les coordonnées de A._____ (ci-après: recourante) à l'AFC, soulignant que la demande ne concernait toutefois pas la situation fiscale des héritiers de B._____, mais uniquement celle de la personne décédée. Le 2 septembre 2015, l'autorité requérante a persisté dans sa demande d'informations, soulignant que les demandes "portent toutes sur des personnes décédées pour lesquelles l'administration fiscale française dispose d'indices laissant supposer qu'elles n'ont pas respecté leurs obligations fiscales. Il existe donc bien une dette fiscale potentielle."

C.
Après la production des déterminations de la recourante en février et mars 2016 sur le dossier, l'AFC a, par décision finale du 6 avril 2016, décidé d'accorder à l'autorité requérante l'assistance administrative concernant la recourante (ch. 1 du dispositif), à qui ladite décision a été notifiée (ch. 5 du dispositif). L'AFC a décidé de transmettre les informations demandées comme évoqué plus bas (consid. 4.2).

D.
Par recours du 10 mai 2016 déposé auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après: Tribunal), la recourante a conclu, sous suite de dépens, à l'admission du recours et, principalement, à la non-entrée en matière sur la demande du *** 2013. Par réponse du 1er juillet 2016, l'AFC a sollicité le rejet du recours du 10 mai 2016 ainsi que la condamnation de la recourante

à tous les frais et dépens. Le 12 juillet 2016, la recourante a déposé des observations spontanées, persistant dans son recours.

Droit :

1.
1.1 Sauf exception (voir art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (voir aussi art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1], art. 24 LAAF a contrario; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.3). Pour autant que ni la LTAF, ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; art. 19 al. 5 LAAF).

1.2 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), la recourante disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur le recours.

2.
Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

3.
3.1 L'assistance 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: Protocole additionnel, publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après: Avenant) (RO 2010 5683) (voir aussi plus bas la modification du 25 juin 2014 [consid. 3.2.1]) s'appliquent aux présentes demandes d'assistance administrative, qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 11 ch. 3 de l'Avenant; arrêt du TAF A-6339/2014 du 10 mars 2015 consid. 2).

3.2

3.2.1 Sur le plan formel, la requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (ci-après: Accord 2014) (RO 2016 1195; voir arrêts du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.1; arrêt du TAF A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 1.1.2). Cette modification vise les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (arrêt du TAF A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 3). La question de savoir si l'Accord 2014 s'applique ici peut demeurer ouverte (consid. 4.1 ci-dessous).

3.2.2 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ["fishing expedition"]; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel; voir arrêt du TF 2C_276/2016 du 12 septembre 2016 [destiné à la publication], notamment consid. 6.3), ce qui n'empêche toutefois pas l'autorité requérante de déposer une demande sans indiquer de numéro de compte, mais seulement le nom des banques à interroger (voir arrêt du TAF A-3830/2015, A-3838/2015 du 14 décembre 2016 consid. 11.4).

3.2.3 Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.3); la bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments *établis et concrets* (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.7.1 et 8.7.4; voir, en lien avec le principe de la subsidiarité, l'arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

3.2.4 Le chiffre XI par. 1 du Protocole additionnel précise que l'autorité compétente de l'Etat requérant doit formuler ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, ce en vertu du principe de subsidiarité, qui n'impose de toute façon pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (arrêts du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1]). Selon le Tribunal fédéral, le principe de la confiance implique qu'à défaut *d'élément concret*, respectivement de *doutes sérieux* (voir consid. 3.2.3 ci-dessus), il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

3.3

3.3.1 Sur un plan matériel, selon l'art. 28 par. 1 CDI-F, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements *vraisemblablement pertinents* pour l'application de la CDI ou la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment arrêts du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 12.3, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2, 2C_594/2015 du 1er mars 2016 [= ATF 142 II 69], 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 141 II 436], ATF 142 II 161). La condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents. Le rôle de l'Etat requis se limite à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4.3, arrêts du TF 2C_411/2016, 2C_412/2016, 2C_413/2016, 2C_414/2016, 2C_415/2016, 2C_416/2016, 2C_417/2016, 2C_418/2016 du 13 février 2017 consid. 3.3.2, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2).

3.3.2 La procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (voir arrêt du TAF A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1); il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée, de sorte qu'un point qui relève du droit interne de l'Etat requérant, comme par exemple une question de délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales, doit être tranché, le cas échéant, par ses autorités (arrêts du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5, 2C_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7; arrêts du

TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 13.1 s.), ce qui vaut aussi pour les questions de droit de procédure étranger (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

3.4 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis (voir art. 28 par. 3 CDI-F). L'art. 28 par. 5 CDI-F prime cela dit le droit de procédure interne (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). L'AFC dispose, en vertu de l'art. 28 par. 5 2ème phrase CDI-F, des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

3.5 Selon le Tribunal fédéral, qui a cassé l'arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 relatif aux données dites volées, l'art. 28 par. 3 let. b CDI-F ne permet pas de refuser d'entrer en matière sur une demande d'assistance administrative en raison de la manière dont l'Etat requérant s'est procuré les données qui ont abouti à la formulation de la demande (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 6.3.6). En outre, l'expression "actes punissables au regard du droit suisse" figurant à l'art. 7 let. c LAAF renvoie à des actes qui sont effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, d'une part, que les conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée soient remplies et, d'autre part, que ces actes entrent soit dans le champ de compétence territoriale de la Suisse (art. 3 al. 1 et 8 al. 1 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP, RS 311.0]), soit dans les différentes formes de compétences extra-territoriales prévues aux art. 4 à 7 CP (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.4 et 8.5.6).

3.6 Normalement, la demande d'assistance vise à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Des informations peuvent cela dit également, dans certaines constellations spécifiques, être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3, A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations *vraisemblablement pertinentes* concernant

des tiers est ainsi également possible, à quelques exceptions jurisprudentielles près n'entrant pas en ligne de compte ici (voir ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 s., arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436; arrêts du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1, A-3830/2015, A-3838/2015 du 14 décembre 2016 consid. 14; voir aussi art. 4 al. 3 LAAF, dont les limites doivent être comprises de manière restrictive, dans l'ancienne aussi bien que dans la nouvelle teneur, en vigueur depuis le 1er janvier 2017 [RO 2016 5059]).

4.

4.1 En l'espèce, l'AFC a décidé d'accorder l'assistance concernant la recourante, alors qu'initialement, l'autorité requérante avait demandé des informations au sujet de B._____ "et ses héritiers" (let. A ci-dessus), ce afin d'examiner la situation du défunt, plus précisément la situation fiscale de la succession (but fiscal), dont la recourante fait partie. Or, étant donné que l'identité de la recourante a été fournie par l'autorité requérante le 25 septembre 2014, il faut considérer que la demande d'assistance (déposée sous la forme de deux missives), ultérieurement complétée, est conforme aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Les autres détails utiles, comme le nom des banques, ont été fournis. Il n'y a donc pas lieu d'examiner la portée des changements apportés par l'Accord 2014 (consid. 3.2.1 ci-dessus) plus avant, la demande de l'autorité requérante ne constituant au surplus pas une fishing expedition, compte tenu de sa précision, ce même si seul le nom des banques visées figuraient dans la demande (consid. 3.2.2 ci-dessus).

4.2 La question du respect du principe de subsidiarité peut se poser, puisque la recourante n'a "a priori pas manqué à [ses] obligations fiscales et ne [fait] d'ailleurs éventuellement pas l'objet d'un contrôle fiscal", comme l'a soutenu l'autorité requérante le 2 septembre 2015. Toutefois, on remarque que l'autorité requérante vise à établir non pas la situation fiscale de la recourante, mais celle de feu B._____. C'est donc par rapport à celle-ci qu'il faut examiner le respect du principe de subsidiarité. Or, le Tribunal fédéral a jugé que lorsque l'autorité requérante a indiqué, comme ici, avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par son droit interne, il convient en principe de s'en tenir à cette déclaration (consid. 3.2.3 s. ci-dessus). Ici, vu les explications de l'autorité requérante, on ne saurait concevoir des doutes *sérieux* du seul fait que la recourante serait redevable de dettes fiscales – ce qui n'a pas besoin d'être tranché ici sur le fond – non pas en raison d'un assujettissement personnel, mais en raison de dettes fiscales hypothétiques initialement dues par feu B._____.

La recourante ne peut a fortiori rien déduire du fait qu'elle n'aurait pas été rendue destinataire d'un courrier du fisc français; elle n'explique de toute façon pas en quoi cet élément empêcherait le déroulement de la procédure d'assistance. Il lui sera quoi qu'il en soit loisible de faire valoir d'éventuels vices de procédure française devant les autorités françaises (consid. 3.3.2 ci-dessus). De toute façon, la recourante elle-même produit un courrier du fisc français s'adressant à elle pour une question de rectification d'impôt du 12 avril 2016 concernant "un immeuble de la recourante [...] qui faisait partie de la masse successorale de B._____" (recours p. 8). Or, avec ce courrier, la recourante démontre que le fisc français a en fait pris contact avec elle et que ses allégations sont dès lors sujettes à caution, puisque soumises de manière ambiguë, de sorte qu'elles ne sauraient faire échec à la présomption de bonne foi de l'autorité requérante.

4.3 Au surplus, cette présomption de bonne foi ne saurait être renversée par les allégations selon lesquelles les autorités françaises auraient formulé leur demande sur la base "d'un document obtenu de manière illicite"; la recourante allègue que le frère du défunt se serait vu subtilisé des documents bancaires. Or, non seulement l'arrêt du TAF A-6843/2014 cité sur lequel s'appuie la recourante a été cassé par le Tribunal fédéral (consid. 3.5 ci-dessus), dont la jurisprudence s'applique immédiatement (ATF 135 II 78 consid. 3.2), mais en plus la prétendue dénonciation malveillante ne saurait constituer un acte "effectivement punissables en Suisse", étant précisé que la recourante elle-même ne sait ni comment le prétendu document comportant des références bancaires (pièce 2 jointe au recours) se trouvait en mains de tiers, ni pourquoi il aurait été utilisé de manière malveillante.

4.4 Aucun élément de nature formelle ne faisant obstacle à la demande, il faut désormais se pencher sur la condition de la *vraisemblable pertinence*, qui n'est d'ailleurs plus contestée, étant d'entrée de cause rappelé que l'art. 28 CDI-F prévoit que l'échange de renseignements s'applique à tous les impôts prélevés par l'Etat requérant (arrêt du TAF A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 9.2). Le ch. 2 du dispositif de la décision prévoit, pour la période concernée, le transfert d'informations et documents au sujet de deux relations bancaires détenues par E._____ et dont feu B._____ était ayant droit économique (voir les deux formulaires A évoqués dans le dispositif), en sus du transfert d'informations du compte de F._____, sur lequel il disposait d'une procuration. Ces informations remplissent la condition de la vraisemblable pertinence. On pourrait se demander dans quelle mesure il convient d'accorder l'assistance administrative concernant la recourante, alors que les informations à transmettre ne mentionnent pas la recourante et ne portent que sur les avoirs de feu B._____. Toutefois, la

recourante doit plutôt être qualifiée de personne concernée au sens formel, dans la mesure où la procédure fiscale est dirigée contre elle pour les dettes prétendues "qui dépendent de la succession". Au surplus, le principe de spécialité, rappelé au ch. 3 du dispositif attaqué, rappelle que les informations ne peuvent qu'être utilisées dans la procédure relative à la recourante pour *l'état de fait décrit dans la demande* et les courriers postérieurs, à savoir pour dans le contexte successoral évoqué.

4.5 Le droit interne suisse ne s'oppose pas à la transmission des informations de tiers, comme les sociétés, qui sont vraisemblablement pertinentes, tout caviardage utile ayant au surplus été opéré par l'AFC.

4.6 La recourante indique que l'exception de prescription pourrait être soulevée en droit fiscal français pour les comptes ouverts par feu B._____ avant le 1er janvier 2016. Toutefois, cette question n'a aucune incidence sur la présente procédure (consid. 3.3.2 ci-dessus). La recourante demeure cela dit libre de faire valoir ses prétentions devant les instances compétentes françaises. En outre, dans la mesure où la recourante se plaint d'une violation du droit d'être entendu – elle évoque une "éventuelle violation" – on ne voit pas ce qu'elle compte en tirer, puisqu'elle a parfaitement pu comprendre l'enjeu de la cause et motiver convenablement son recours.

4.7 Il en découle que la décision attaquée est conforme au droit. Le recours doit donc être rejeté, à l'instar des conclusions subsidiaires tendant à obtenir des clarifications de l'Etat requérant.

5.
En résumé, l'AFC est légitimée à envoyer les informations bancaires de feu B._____ dans le but du paiement des éventuelles dettes fiscales du défunt par la recourante, ce même si elle n'est pas personnellement assujettie.

6.
Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA; art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]) sont ici arrêtés à Fr. 5'000.-, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur le montant de Fr. 5'000.- versé à titre d'avance de frais. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF) ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure de Fr. 5'000.- (cinq mille francs) sont mis à la charge de la recourante et sont compensés par l'avance de frais du même montant déjà versée par elle.

3.
Il n'est pas alloué de dépens

4.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Lysandre Papadopoulos

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. 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. 82, art. 83 let. h, art. 84*a*, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :