Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-5648/2014

Arrêt du 12 février 2015

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Salome Zimmermann, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

1. **X._____,**
2. **Y._____,**
tous deux représentés par M. Marc Béguin, avocat,
recourants,

contre

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

Objet

entraide administrative (CDI-F).

Vu

la demande d'assistance administrative en matière fiscale déposée par la France le 23 novembre 2012 au sujet des époux X._____ et Y._____ (ci-après: les recourants),

les documents produits le 15 juillet 2013 par UBS SA à la demande de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC ou l'autorité inférieure),

la décision finale de l'AFC du 1er septembre 2014 par laquelle celle-ci donne suite à la demande des autorités françaises,

le recours déposé contre cette décision le 2 octobre 2014, par lequel les recourants concluent au rejet de la demande d'assistance,

la réponse de l'autorité inférieure du 6 novembre 2014 par laquelle celle-ci conclut au rejet du recours,

et considérant

1.
que l'assistance administrative en matière fiscale internationale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 672.5), entrée en vigueur le 1er février 2013,

que, vu les dispositions transitoires de cette loi (cf. art. 24 LAAF), la demande d'entraide litigieuse, déposée le 23 novembre 2012, est soumise au régime de l'ancienne ordonnance du 1er septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI, RO 2010 4017),

que le Tribunal administratif fédéral est compétent pour statuer sur le présent recours (cf. art. 48 OACDI; art. 32 s. de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF; RS 173.32]),

que la présente procédure est soumise aux règles générales de procédure, sous réserve des dispositions spécifiques de l'OACDI (cf. art. 13 al. 4 OACDI),

que le recours répond manifestement aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (cf. art. 50 al. 1, 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]),

que les recourants ont indubitablement qualité pour recourir (cf. art. 13 al. 2 OACDI),

qu'il y a lieu d'entrer en matière,

que le Tribunal jouit d'un plein pouvoir de cognition et qu'il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (cf. art. 49, 62 al. 4 PA),

2.
que l'entraide administrative avec la France est régie par l'art. 28 de la Convention 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 du 9 septembre 1966 (ci-après: CDI-F, RS 0.672.934.91) et le chiffre XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après: le Protocole additionnel, publié également au RS 0.672.934.91),

que ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après: l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683),

que ces modifications s'appliquent aux demandes d'entraide qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. art. 11 al. 3 de l'Avenant du 27 août 2009),

que les renseignements demandés ici par la France, qui concernent les années 2010, 2011 et 2012, entrent dans le champ d'application temporel de l'art. 28 CDI-F et du ch. XI du Protocole additionnel dans leur nouvelle teneur (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.1),

3.
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 (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.2),

qu'elle doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel),

que la requête doit indiquer les coordonnées des personnes concernées, la période visée, les renseignements recherchés, le but fiscal poursuivi et, dans la mesure du possible, les coordonnées du détenteur d'information (ch. XI par. 3 du Protocole additionnel ; cf. arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.3),

que, conformément aux principes du droit international, la demande doit en outre respecter le principe de la bonne foi (cf. art. 5 al. 2 OACDI; cf. également art. 7 LAAF; arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.4),

4.
qu'en l'espèce, les autorités françaises ont expliqué qu'une enquête fiscale était en cours contre les recourants, qui sont domiciliés en France, et que ceux-ci étaient soupçonnés d'avoir effectué des versements non déclarés sur des comptes situés en Suisse (cf. pièce 1 de l'autorité inférieure),

qu'elles 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,

qu'elles ont indiqué le nom des personnes concernées et leur adresse,

qu'elles ont mentionné que la requête concernait les périodes 2010 à 2012,

qu'elles ont demandé la transmission des relevés de fortune des comptes dont les recourants sont titulaires auprès de l'UBS ainsi que "l'état des gains (intérêts, dividendes, plus-values…)" relatif à ces comptes,

qu'elles ont encore précisé qu'étaient visés l'impôt sur le revenu pour les années 2010 et 2011 et l'impôt sur la fortune pour les années 2010, 2011 et 2012,

que le détenteur d'informations était connu, à savoir l'UBS,

que la France a dès lors fourni toutes les informations nécessaires (cf. ch. XI du Protocole additionnel, art. 5 al. 3 let. b OACDI ; le lien existant entre ces deux dispositions pouvant ici rester ouvert),

5.
que les soupçons des autorités françaises à l'égard des recourants résultent d'une enquête fiscale dont il ressortirait que ceux-ci n'ont pas déclaré correctement leurs comptes situés en Suisse,

que, dans ce cadre, les renseignements demandés paraissent vraisemblablement pertinents pour corroborer les déclarations d'impôts des recourants ou procéder à la taxation correcte des comptes concernés,

qu'il n'y a donc aucun indice que les autorités françaises partiraient à la pêche aux renseignements,

6.
que la déclaration des autorités françaises selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats, que celles-ci ont épuisé toutes les sources de renseignement dont elles pouvaient disposer en vertu de leur droit interne (cf. arrêt du TAF A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 4.3.1),

que, en effet, les déclarations d'un Etat données à un autre dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative doivent être tenus pour corrects tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 128 II 407 consid. 3.2, 4.3.1, 4.3.3, 126 II 409 consid. 4; arrêts du TAF A-4415/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.3, A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.5),

qu'on ne voit ici aucun motif de remettre en doute le respect du principe de subsidiarité,

que ce principe doit ainsi être tenu pour respecté,

7.
que les recourants contestent ce fait en indiquant qu'ils n'ont jamais été interrogés par les autorités françaises,

que ce simple fait, fût-il avéré, ne saurait remettre en cause le respect du principe de subsidiarité,

que les recourants ne sauraient refuser de transmettre ici des informations à la France par la voie de l'assistance administrative internationale sous prétexte qu'ils les auraient transmises spontanément s'ils avaient été invités à le faire,

que, par cette attitude, les recourants adopteraient un comportement contradictoire qui violerait les règles de la bonne foi,

qu'ils n'invoquent aucun motif qui justifierait leur position,

que, à l'inverse, la France craint précisément que ceux-ci n'aient pas déclaré spontanément l'intégralité de la fortune qu'ils possèdent en Suisse,

que, sur cette base, les autorités françaises n'auraient guère été plus avancées si elles s'étaient adressées d'abord aux recourants directement,

qu'il n'y a donc pas lieu d'exiger d'elles qu'elles démontrent qu'elles ont interpellé en vain les recourants avant de demander l'assistance de la Suisse,

que si les recourants souhaitaient véritablement que la France fût informée de manière simple sur leur situation, il leur suffisait de consentir d'emblée à l'échange de renseignements, ce qui eût évité toute la présente procédure (cf. art. 11 OACDI),

que l'argument principal par eux soulevé pour s'opposer à l'entraide tombe ainsi à faux,

8.
qu'ils invoquent également une violation du principe de la bonne foi en ce sens que les autorités françaises n'auraient pas mentionné le fait que les avoirs qui ont été transférés sur le compte des recourants à l'UBS auraient été parfaitement déclarés au fisc français,

que cette dernière affirmation n'est nullement prouvée et que les recourants produisent uniquement leur déclaration d'impôt pour 2008 (pièce 1 des recourants), alors que la présente procédure concerne les années 2010, 2011 et 2012,

que, quoi qu'il en soit et précisément, les autorités françaises souhaitent vérifier que les comptes des recourants ont été déclarés correctement et que là se trouve même le but fondamental de leur requête d'assistance,

qu'elles semblent d'ailleurs avoir des soupçons selon lesquels les recourants n'auraient pas déclaré l'intégralité des montants dont ils disposaient en Suisse,

que cette suspicion suffit pour justifier la demande d'entraide,

que, en effet, les autorités requérantes n'ont pas à prouver leur soupçons, l'entraide devant justement leur permettre de confirmer ou d'infirmer ceux-ci (cf. arrêts du TAF A-5390/2013 du 6 janvier 2014 consid. 5.1.3, B-2700/2013 du 2 juillet 2013 consid. 2),

qu'il se peut ainsi que les comptes litigieux aient été correctement déclarés et que les soupçons des autorités françaises soient infondés,

que ce fait ne remettrait pas en cause, toutefois, la légitimité de la demande d'entraide,

que le second argument des recourants est donc sans pertinence,

9.
que, par ailleurs, il n'existe aucun autre élément qui donnerait à penser que la demande d'entraide repose sur un comportement contraire à la bonne foi ou sur un acte punissable selon le droit suisse (cf. art. 5 al. 2 OACDI),

que les recourants eux-mêmes ne le font pas valoir,

que la demande des autorités françaises répond donc à toutes les conditions de forme et de fond de l'entraide,

qu'il y a donc lieu d'y donner suite,

10.
que l'autorité inférieure a décidé de transmettre aux autorités françaises l'intégralité des relevés de compte des recourants,

que, comme cela a déjà été relevé, la France a demandé uniquement la transmission des relevés de fortune de ces comptes ainsi que "l'état des gains (intérêts, dividendes, plus-values…)" relatif à ceux-ci,

que l'assistance administrative est accordée exclusivement sur demande et non à titre spontané (art. 1 al. 3 OACDI ; art. 4 al. 1 LAAF; arrêt du TAF A-3098/2014 du 18 septembre 2014 consid. 3.1),

que, pour cette première raison, les documents que l'autorité inférieure compte transmettre aux autorités françaises doivent être limités à ceux qui lui ont véritablement été réclamés,

que, par ailleurs, selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, il n'est pas compatible avec l'art. 127 LIFD, applicable par renvoi de l'art. 28

par. 4 CDI-F, ni avec le principe de proportionnalité, de transmettre l'intégralité des écritures relatives à un compte (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.3.4),

que, pour cette seconde raison, les documents à transmettre doivent également être limités à ceux qui sont couverts par l'art. 127 LIFD et le principe de proportionnalité,

que, à cet égard, les documents réclamés dans la demande d'entraide respectent manifestement les limites de ce qui est acceptable sous l'angle de l'art. 127 LIFD et du principe de proportionnalité,

que seuls les relevés de fortune aux 31 décembre 2009, 2010 et 2011 (ces relevés de clôture annuels étant par définition similaires aux relevés d'ouverture des 1er janvier 2010, 2011 et 2012) doivent ainsi être transmis aux autorités françaises, ceux-ci contenant déjà toutes les informations requises par elles,

que les extraits de compte, en revanche, ne peuvent pas leur être transmis,

11.
que, par ailleurs, selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral fondée également sur l'art. 127 LIFD et l'art. 28 par. 4 CDI-F, il n'est pas possible de transmettre aux autorités étrangères le nom des ayants droit économiques d'un compte tant qu'il n'existe aucun soupçon quant à la commission d'une infraction pénale au sens du droit suisse (cf. arrêts du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.3.3, A-1606/2014 du 7 octobre 2014 consid. 2.2, 7.2.1 s.),

que la France n'a fait valoir aucun soupçon de ce genre,

que le Formulaire A relatif au compte des recourants ne peut donc être transmis aux autorités françaises,

que, en l'occurrence, cette restriction ne revêt aucune importance pratique, les recourants étant également les ayants droit économiques de leurs comptes,

que le recours doit ainsi être partiellement admis, le principe de l'entraide étant confirmé, mais la liste des documents qui doivent être transmis aux autorités françaises étant réduite d'après ce qui vient d'être expliqué,

12.
que, conformément à l'issue de la procédure, les frais doivent être mis en partie à la charge des recourants (art. 63 al. 1 PA),

que, sur la base du dossier, ceux-ci seront arrêtés à Fr. 7'500.— au total,

que ce montant sera réduit d'un tiers pour tenir compte de l'admission partielle du recours,

qu'un montant de Fr. 5'000.— doit donc être mis à la charge des recourants,

que ceux-ci ont versé une avance de frais de Fr. 10'000.—,

que le montant de Fr. 5'000.— sera imputé sur l'avance de frais, le solde de celle-ci devant être restitué aux recourants une fois le présent arrêt définitif et exécutoire,

que les recourants, qui sont représentés par un avocat, ont réclamé des dépens (cf. art. 64 al. 1 PA; art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]),

que compte tenu de l'admission partielle de leur recours, ceux-ci ont droit à dépens partiels,

que leur montant sera fixé, sur la base du dossier, à Fr. 2'500.— et mis à la charge de l'autorité inférieure,

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est partiellement admis au sens des considérants.

2.
Les frais de procédure sont fixés à Fr. 7'500.— (sept mille cinq cents francs). Ils sont mis pour partie, par Fr. 5'000.— (cinq mille francs), à la charge des recourants et imputés sur l'avance de frais de Fr. 10'000.— (dix mille francs) par eux versée. Le solde de l'avance, soit Fr. 5'000.— (cinq mille francs), leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

3.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 2'500.— (deux mille cinq cents francs) aux recourants à titre de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. … ; Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :	Le greffier :
Pascal Mollard	Cédric Ballenegger

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 :