Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-4569/2015

Arrêt du 17 mars 2016

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Salome Zimmermann, Daniel Riedo, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

1. A._____,
2. B._____,
les deux représentés par Maître Arnaud Moutinot,
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI-F).

Vu

la demande d'assistance administrative en matière fiscale déposée par la Direction générale des finances publiques française (ci-après : l'autorité requérante française) le 2 avril 2015 à l'encontre de A._____ (ci-après: le recourant 1) et de B._____ (épouse de A._____; ci-après: la recourante 2) désignés comme résidents fiscaux français et concernant l'impôt sur le revenu 2010 à 2013 ainsi que l'impôt sur la fortune 2010 à 2014, aux termes de laquelle les renseignements suivants ont été requis:

"

a) […] l'état de fortune au 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012, 01/01/2013, 01/01/2014 du compte désigné ci-dessus ainsi que les relevés de ce compte sur la période du 01/01/2010 au 31/12/2013, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values…) et communiquer la copie du formulaire A concernant ce compte.

b) […] les références des autres comptes bancaires dont les contribuables seraient directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayants-droit économiques au sein de cette banque, ainsi que ceux pour lesquels ils disposeraient d'une procuration.

c) […] les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b) "

l'ordonnance de production du 16 avril 2015 de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou l'autorité inférieure), sollicitant de la banque UBS SA (ci-après : la banque) qu'elle lui fournisse les documents et renseignements faisant l'objet de la demande du 2 avril 2015,

les documents produits le 23 avril 2015 par la banque conformément à l'ordonnance de production susmentionnée,

la décision finale de l'AFC du 23 juin 2015, par laquelle celle-ci a décidé d'accorder l'assistance administrative concernant les recourants aux autorités compétentes françaises et de transmettre à ces dernières les informations suivantes en soulignant toutefois que des caviardages portant sur des informations non couvertes par la demande ainsi que sur des tiers non

concernés ont été effectués dans les documents qui seront transmis aux autorités compétentes françaises:

"

- Les relevés de compte relatifs à la relation bancaire n. (numéro de la relation bancaire non reproduit dans le présent arrêt), dont [le recourant], est titulaire, pour la période concernée ;

- Aucun formulaire A n'a été établi s'agissant de la relation bancaire n. (numéro de la relation bancaire non reproduit dans le présent arrêt) ;

- [la recourante] est titulaire de la relation bancaire n. (numéro de la relation bancaire non reproduit dans le présent arrêt) au sein de la banque UBS SA ;

- Les relevés de compte relatifs à la relation bancaire n. (numéro de la relation bancaire non reproduit dans le présent arrêt) pour la période concernée ;

- La copie du formulaire A relatif à la relation bancaire n. (numéro de la relation bancaire non reproduit dans le présent arrêt). "

le recours déposé contre cette décision le 24 juillet 2015, par lequel les recourants concluent au rejet de la demande d'assistance administrative, sous suite de frais et dépens,

la réponse de l'autorité inférieure du 28 août 2015 concluant au rejet du recours, sous suite de frais et dépens,

la réplique des recourants du 17 septembre 2015,

la lettre du 2 octobre 2015, par laquelle le Tribunal de céans a avisé les parties du fait qu'il attendait de connaître les considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015, lesquels pouvaient avoir un impact dans le cadre de la présente cause,

le courrier de l'autorité inférieure du 14 octobre 2015, par lequel elle dit vouloir déposer une détermination écrite, ce qu'elle a fait en date du 23 novembre 2015, remettant par le même biais une liasse de pièces, parmi lesquelles deux correspondances avec les autorités fiscales françaises, dont les recourants ont été avisés,

l'ordonnance du Tribunal de céans du 17 février 2016, par laquelle les parties sont informées de ce que les considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1174/2014 précité ont été notifiés le 10 février 2016 et sont désormais accessibles, la cause étant gardée à juger,

l'écriture des recourants du 3 mars 2016, par laquelle ils s'expriment sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1174/2014 précité ainsi que sur la détermination de l'AFC du 23 novembre 2015,

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 la demande d'assistance litigieuse, déposée le 8 avril 2015, entre ainsi dans le champ d'application de cette loi,

que le Tribunal administratif fédéral est compétent pour statuer sur le présent recours (cf. 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 la LAAF (cf. art. 19 al. 5 LAAF),

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

que les recourants, désignés comme personnes concernées dans la demande d'assistance administrative et nommés dans l'énoncé des parties en cause de la décision attaquée comme telles, jouissent sans conteste de cette prérogative (cf. art. 14 al. 1 et 2, art. 19 al. 2 LAAF; art. 48 PA),

qu'il y a dès lors lieu d'entrer en matière,

que le Tribunal jouit d'un plein pouvoir de cognition (cf. art. 49, art. 62 al. 4 PA),

2.

que les recourants se prévalent – avant tout autre grief – d'une notification irrégulière de la décision de l'AFC du 23 juin 2015,

qu'ils estiment à cet égard qu'en vertu de l'art. 17 al. 1 LAAF, chacun des époux aurait dû se voir notifier une décision séparée,

qu'aux termes de l'art. 17 al. 1 LAAF, l'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre,

que ceci ne signifie pas qu'une seule et même décision ne puisse pas être rendue vis-à-vis de plusieurs personnes,

que, lors de la conception de l'art. 17 al. 1 LAAF, le législateur avait surtout en vue de distinguer les décisions envoyées à la personne concernée de la décision adressée à une autre personne habilitée à recourir, laquelle devrait se limiter aux informations concernant cette dernière (cf. Message concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale du 6 juillet 2011, in: FF 2011 5771 p. 5795),

qu'une jonction de cause concernant plusieurs personnes est parfaitement envisageable – et même indiquée – en fonction des circonstances, pour des motifs d'économie de procédure,

qu'en l'espèce, l'AFC a rendu une seule et même décision à l'encontre des recourants,

que cette décision a été notifiée à chacun des recourants, conformément à son chiffre 5,

qu'au surplus, ils ont rédigé un seul et même recours contre cette décision avec des moyens et conclusions communs,

que dans ces circonstances, le mode de procéder de l'AFC n'est en rien critiquable,

qu'enfin, le fait "qu'une décision globale" ait été rendue ne saurait leur porter préjudice, compte tenu du fait qu'ils ont interjeté recours dans le délai, ce d'autant plus que ceux-ci n'avaient pas manifesté auparavant que la procédure devait être disjointe à leur endroit,

que les recourants expliquent dès lors vainement avoir été privés de la possibilité de faire recours (cf. réplique p. 4), puisqu'ils ont déposé un tel mémoire,

que leur grief doit donc être rejeté,

3.
que 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: 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'assistance administrative 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,

4.
que, 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 législation fiscale interne des Etats contractants,

qu'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),

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

que, conformément aux principes du droit international, la demande doit en outre respecter le principe de la bonne foi (cf. art. 7 LAAF),

que, sur le plan formel, 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),

5.
qu'en l'espèce, l'autorité requérante française a expliqué qu'un contrôle fiscal était en cours contre les recourants,

qu'il aurait été constaté, à cette occasion, que "l'examen des crédits bancaires en France (faisait) apparaître des dépôts importants d'espèces et la réception de virements étrangers",

que le recourant 1 aurait expliqué à ce sujet "vivre de ses économies perçues au cours des années antérieures sur le territoire suisse, où il disposerait de plusieurs comptes bancaires",

qu'après l'avoir invité à déclarer et présenter les documents relatifs aux comptes susdits, l'autorité requérante a déploré n'avoir reçu aucun relevé par l'intéressé,

que toutefois, le recourant 1 serait – selon les informations fournies par l'autorité fiscale française – détenteur d'un compte en Suisse ouvert auprès de la banque UBS SA dont elle a indiqué la référence dans sa demande,

que l'autorité requérante souligne dans cette demande, qu'en tant que résidents fiscaux français, les contribuables doivent "déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels ils détiennent une procuration" et doivent "déclarer les revenus de source française et étrangère, ainsi que le patrimoine situé en France et à l'étranger",

que l'autorité requérante a indiqué que la demande reposait sur l'art. 28 CDI-F (cf. pièce 1 de l'autorité inférieure),

qu'elle a déclaré qu'elle était conforme aux termes de cette convention,

qu'elle a indiqué le nom des personnes concernées et leur adresse,

qu'elle a mentionné que la requête concernait l'impôt sur le revenu 2010 à 2013 ainsi que l'impôt sur la fortune 2010 à 2014,

qu'elle a encore précisé que la demande visait à obtenir communication des revenus et avoirs dissimulés à l'administration fiscale française,

que le détenteur d'information était connu, à savoir la banque UBS SA à Lausanne,

que la France a dès lors fourni toutes les informations nécessaires (cf. ch. XI du Protocole additionnel), de sorte que la demande d'assistance est correcte quant à la forme, étant encore précisé que 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 2015 consid. 2.1.4),

que les recourants ne contestent d'ailleurs pas la conformité formelle de la demande,

6.
que sur le fond, les recourants font valoir que l'autorité requérante française serait de mauvaise foi en sollicitant par la voie de l'assistance administrative des informations sur une période allant du 1er janvier 2010 au 1er janvier 2014, dès lors que le contrôle fiscal opéré en France ne porterait, selon eux, que sur les années 2011 à 2013,

que ce grief revient à considérer que l'autorité requérante a violé le principe de la subsidiarité,

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 elle pouvait disposer en vertu de leur droit interne (cf. arrêt du TAF A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 4.3.1),

qu'en effet, les déclarations d'un Etat données à un autre dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative doivent être tenues pour correctes 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),

que le principe susdit n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources habituelles de renseignement,

qu'une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – comparé à une procédure d'assistance

administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêt du TAF A-4407/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1),

que dans ce cas, l'Etat requérant bénéficie d'une certaine liberté pour décider à quel moment il souhaite déposer une demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-4407/2014 précité consid. 3.1.1),

qu'en l'occurrence, il ressort certes des pièces produites par les recourants que ceux-ci ont fait l'objet d'un examen contradictoire de leur situation fiscale pour les années 2011 à 2013 et qu'ils ont été interpellés – par courrier du 4 février 2015 – afin d'apporter les renseignements nécessaires s'agissant de la déclaration de leurs revenus pour les années 2012 à 2013, ainsi que de l'existence d'éventuels comptes ouverts à l'étranger (cf. pièces 5, 6 et 7 des recourants),

que certes, il résulte de ces documents que seules les années 2011 à 2013 sont visées,

que toutefois, il n'appert point de ces mêmes documents que l'autorité fiscale française soit parvenue à obtenir les informations sollicitées des recourants pour les années susvisées,

que l'on ne voit guère en quoi la situation eût été différente si l'autorité fiscale française avait englobé les années 2010 et 2014,

que l'on peut dès lors retenir que les chances de succès d'une telle démarche étaient pour le moins faibles,

que les recourants n'allèguent d'ailleurs pas le contraire,

que le grief des recourants à ce sujet tombe ainsi à faux,

7.
que l'autorité française a expliqué que le recourant 1 – résident fiscal français – était soupçonné d'être titulaire d'un compte bancaire non déclaré auprès de la banque UBS SA en Suisse, dont elle a indiqué la référence,

qu'en conséquence, l'autorité française réclame les états de fortune et les relevés relatifs à ce compte, aux autres comptes détenus directement par les recourants auprès de la banque UBS SA en Suisse, ainsi que ceux sur lesquels ils bénéficient d'une procuration,

que les recourants n'avancent pas qu'ils ne seraient pas résidents fiscaux français pendant la période concernée,

que dans la mesure où les autorités françaises entendent par le biais de ces informations clarifier la situation fiscale des recourants en France s'agissant de l'impôt sur le revenu 2010 à 2013 ainsi que de l'impôt sur la fortune 2010 à 2014, les informations requises sont à première vue vraisemblablement pertinentes pour la perception des impôts dus par les recourants en France,

que la demande des autorités françaises ne constitue en rien une tentative de "pêche aux renseignements" menée au hasard,

que les recourants prétendent vainement le contraire,

qu'ils estiment que le fait que la demande ne mentionne pas de numéro de compte bancaire en lien avec la recourante 2 permettrait de remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante,

qu'il y a lieu de préciser à ce sujet que selon l'art. 6 du Code général des impôts français " (…) les personnes mariées sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles et ceux de leurs enfants (…)",

qu'ainsi – sur le vu de la disposition qui précède – il ne saurait être fait grief à l'autorité requérante française de procéder à une recherche indéterminée de preuves, au hasard,

qu'en outre et contrairement à ce qu'estiment les recourants à ce sujet, la demande d'assistance ne doit pas nécessairement mentionner la référence d'un compte afin d'être recevable (cf. ch. XI du Protocole additionnel),

que par conséquent le grief des recourants doit être rejeté,

8.
que, par ailleurs, il n'existe aucun autre élément qui donnerait à penser que la demande d'assistance repose sur un comportement contraire à la bonne foi ou sur un acte punissable selon le droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF),

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

que, partant, la demande des autorités françaises répond à toutes les conditions de forme et de fond de l'assistance, de sorte qu'il y a lieu d'y donner suite

9.
qu'il reste à savoir si l'assistance a été correctement mise en œuvre par l'autorité inférieure,

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 œuvre l'assistance (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, par les arrêts du Tribunal fédéral 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 et 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015, cette jurisprudence a été amendée,

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'assistance pouvait être transmise aux autorités requérantes (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 précité 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, soit en particulier l'art. 127 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11), et sur l'art. 4 al. 3 LAAF,

que le Tribunal fédéral a, au contraire du Tribunal de céans, considéré que l'art. 28 par. 5 CDI-F primait le droit de procédure interne (cf. arrêt du TF 2C_1174/2014 précité 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 de manière restrictive (cf. arrêt du TF 2C_1174/2014 précité 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 précité consid. 4.6.2),

qu'en l'occurrence, l'autorité inférieure a décidé de transmettre aux autorités françaises les informations fournies par la banque, soit les relevés (états de fortune au 1er janvier 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014 et relevés de compte du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2013) relatifs à la relation bancaire dont le recourant 1 est titulaire, ceux relatifs à la relation bancaire dont la recourante 2 est titulaire ainsi qu'une copie du formulaire A s'agissant de cette dernière relation bancaire,

qu'au vu de la jurisprudence du Tribunal fédéral, la documentation bancaire relative aux comptes des recourants doit ainsi être transmise aux autorités française dans son intégralité, ainsi que le formulaire A susdit,

que la décision de l'autorité inférieure est dès lors bien fondée à tout point de vue,

qu'il sied encore de relever que l'autorité inférieure a concédé que l'adresse suisse de la recourante 2 figurant sur les documents bancaires sera caviardée (cf. ses observations du 28 août 2015 p. 4 ch.3), ce qu'elle aura soin de faire, de sorte que ce point n'est plus litigieux,

10.
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 (art. 63 al. 1 PA),

que ceux-ci seront fixés à Fr. 5'000.- et prélevés sur le montant équivalent de l'avance de frais,

que, vu l'issue de la cause, il n'y pas lieu de procéder à l'octroi de dépens (art. 64 al. 1 PA),

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.- et mis à la charge des recourants. Ils sont imputés sur l'avance de frais du même montant qu'ils ont versée.

3.
Il n'est pas alloué 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.

La présidente du collège :	Le greffier :
Marie-Chantal May Canellas	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 :