Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-3387/2015

Arrêt du 19 février 2016

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

X._____,
représenté par Maître Jean-François Marti,
recourant,

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-FR).

Vu

la demande d'assistance administrative en matière fiscale des autorités françaises du … 2014 visant les époux X._____ (ci-après: le recourant) et Y._____, épouse X._____, citoyens français résidant en France, et portant sur les comptes que ceux-ci auraient détenus, soit directement, soit indirectement, soit par le biais d'une procuration, durant les années 2010 à 2014 auprès de la banque … à Genève,

les divers documents produits par la banque … le 19 décembre 2014, dont il ressort que, durant la période considérée, le recourant fut titulaire du compte n° 1, ayant droit économique du compte n° 2 ouvert au nom de A._____ Corp., ayant droit économique du compte n° 3 ouvert au nom de B._____ SA et titulaire d'une procuration sur le compte n° 4 ouvert au nom de C._____,

la décision finale de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) du 24 avril 2015 par laquelle celle-ci donne suite à la demande d'assistance et transmet aux autorités françaises des copies des documents bancaires liés à ces comptes,

le recours du 28 mai 2015, par lequel le recourant conclut à l'annulation de la décision de l'AFC pour violation du droit d'être entendu, la demande d'assistance du 17 novembre 2014 ne lui ayant pas été communiquée,

la réponse de l'AFC du 2 juillet 2015 par laquelle celle-ci conclut au rejet du recours,

l'ordonnance du juge instructeur du 6 juillet 2015 par laquelle celui-ci informe les parties qu'il sera statué par la voie incidente sur le droit du recourant de consulter la pièce litigieuse,

le courrier de l'AFC du 23 septembre 2015 par lequel celle-ci annonce au Tribunal qu'elle a communiqué au recourant une copie de la demande d'assistance et des échanges de courriels qui ont eu lieu entre autorités suisses et françaises au sujet de la procédure,

la réplique du recourant du 19 novembre 2015 par laquelle celui-ci maintient ses conclusions, mais en s'appuyant sur de nouveaux motifs, après qu'il a pu prendre connaissance de la demande,

la duplique de l'AFC du 11 décembre 2015 par laquelle celle-ci réaffirme les conclusions prises dans sa réponse,

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 651.1), entrée en vigueur le 1er février 2013,

que la demande d'entraide litigieuse, déposée le 17 novembre 2014, 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, 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]),

que le recourant jouit sans conteste de la qualité pour recourir (cf. art. 14 al. 1 et 2, 19 al. 2 LAAF; art. 48 PA),

2.
2.1.
que l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101) garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues,

que, pour ce qui a trait à l'entraide administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF,

que les règles générales de la procédure administrative, applicables par renvoi de l'art. 5 al. 1 PA, offrent la même garantie (art. 26 ss, art. 29 ss PA),

que ces garanties ont en particulier pour effet que les parties ont le droit de consulter le dossier (cf. art. 15 al. 1 LAAF; art. 26 PA),

que toutefois, ce droit n'a pas à être accordé d'office, mais uniquement sur demande,

qu'ainsi, une autorité n'a pas l'obligation de transmettre systématiquement aux parties toutes les pièces du dossier (ATF 112 Ia 198 consid. 2a; arrêt du A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 3.1.3),

qu'il faut au contraire que les parties intéressées manifestent l'intention de les consulter,

qu'à défaut, il n'y a pas de violation du droit d'être entendu si l'autorité rend une décision sans avoir soumis aux parties les pièces topiques (cf. arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 consid. 2),

que, par ailleurs, le droit d'être entendu est de nature formelle (cf. arrêt du TAF A-4232/2013 consid. 3.1.1),

que sa violation suffit ainsi, selon les circonstances, à entraîner l'annulation de la décision attaquée et le renvoi de celle-ci à l'autorité inférieure (cf. arrêt du TAF A-4232/2013 consid. 3.1.1),

que ce grief doit dès lors être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1),

qu'une violation du droit d'être entendu intervenue en première instance peut être réparée devant l'autorité de recours pour autant que le pouvoir de cognition de celle-ci soit le même que celui de l'autorité inférieure et qu'il n'en résulte pas de préjudice pour le recourant (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.3.2, 133 I 201 consid. 2.2, 115 V 297 consid. 2h ; arrêt du TAF A-4232/2013 consid. 3.1.4),

2.2.
que, dans son mémoire de recours, le recourant invoque une violation de son droit d'être entendu en raison du fait que l'autorité inférieure ne lui aurait jamais transmis copie de la demande d'assistance,

que, toutefois, celui-ci n'a jamais indiqué vouloir consulter cette pièce au cours de la procédure de première instance,

qu'il ne saurait donc y avoir de violation de son droit d'être entendu,

que, faut-il relever avec l'autorité inférieure, l'art. 14 al. 1 LAAF ne saurait s'interpréter dans le sens que l'autorité a l'obligation de fournir d'office un résumé complet de la demande d'entraide,

que cet article prévoit certes, dans sa version du 21 mars 2014, que "l'AFC informe la personne concernée des parties essentielles de la demande",

que cela signifie que l'AFC a l'obligation d'informer d'office la personne concernée de l'existence de la demande,

que, dans ce cadre, la personne concernée doit pouvoir prendre conscience de l'existence de la procédure et comprendre sur quoi elle porte, afin qu'elle ait l'occasion de réagir si elle l'estime utile (cf. arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.3),

que cette information a eu lieu dans le cas présent, le fait même que le recourant a participé à la procédure de première instance par l'intermédiaire d'un avocat le prouvant suffisamment,

que, pour le reste, les règles ordinaires de la procédure fédérale s'appliquent (cf. art. 5 al. 2 LAAF), ce qui implique que le droit à la consultation du dossier n'est pas assuré d'office (cf. art. 15 al. 1 LAAF),

que cette interprétation ressort encore plus clairement à la lecture de l'ancienne version de l'art. 14 al. 1 LAAF, laquelle prévoyait simplement que l'autorité devait informer la personne concernée de "la demande d'assistance administrative",

que cet article a ensuite été modifié pour qu'il soit bien clair que la personne concernée n'avait pas le droit de prendre connaissance d'emblée de l'intégralité de la demande d'assistance (cf. arrêt du TF 2C_112/2015 consid. 4.3),

qu'en revanche, cette modification n'avait certainement pas pour but d'imposer à l'AFC de garantir d'office le droit à la consultation du dossier,

qu'une telle interprétation serait de toute façon impossible à mettre en œuvre, par exemple lorsque l'adresse de la personne concernée n'est pas connue et qu'elle ne peut être contactée,

que, soulignera-t-on également, le recourant lui-même n'invoque pas l'art. 14 al. 1 LAAF,

qu'il ne saurait ainsi avoir nourri de fausses attentes sur cette base,

que le grief sur lequel s'appuie son recours est ainsi mal fondé,

que, y aurait-il eu violation de son droit d'être entendu, celle-ci devrait néanmoins être tenue pour réparée,

qu'en effet, une violation du droit d'être entendu peut, pour autant qu'elle ne soit pas d'une gravité particulière, être guérie devant l'instance de recours, à condition que celle-ci dispose du même pouvoir de cognition que l'autorité précédente (cf. consid. 2.1 ci-dessus),

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

que, en principe, il n'y a qu'un seul échange d'écritures en matière d'entraide (cf. art. 19 al. 4 LAAF),

que, en l'occurrence, le recourant a pu s'exprimer une seconde fois, après avoir obtenu l'intégralité du dossier (y compris la demande d'assistance), ce qu'il n'a fait que de manière très sommaire,

qu'ainsi, la violation du droit d'être entendu dont se plaint le recourant devrait dans tous les cas être considérée comme guérie,

que, rappellera-t-on, celui-ci n'a jamais cherché à obtenir une copie ou un résumé de la demande d'assistance,

que, même devant la Cour de céans, il n'a déposé aucune demande en ce sens, les documents litigieux lui ayant été transmis d'office,

qu'il n'y a par conséquent pas lieu d'annuler la décision attaquée ni de renvoyer la cause à l'autorité inférieure,

que, la question du droit d'être entendu du recourant étant réglée, il convient d'examiner l'affaire au fond,

3.

que l'entraide 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 par 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 la période allant du 1er janvier 2010 au 1er janvier 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'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,

que, 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),

que la demande d'assistance doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel),

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

que, sur la forme, 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'informations (ch. XI par. 3 du Protocole additionnel),

5.
que, pour ce qui est du principe de la bonne foi (cf. consid. 4 ci-dessus), celui-ci implique en particulier que l'Etat requérant ne doit pas demander l'entraide en s'appuyant sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF),

que cette règle se trouve certes dans le droit interne mais qu'elle découle également des principes généraux du droit international (cf. arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 7.4.3 [non définitif]),

que, lorsque la demande ne précise pas d'où proviennent les données sur lesquelles elle se fonde et que l'on peut douter de la licéité de leur provenance au regard des exigences de l'art. 7 let. c LAAF, l'AFC doit interpeller l'Etat requérant à ce sujet (cf. arrêt du TAF A-6843/2014 consid. 7.7),

que, si l'Etat requérant déclare de manière expresse que les données en question ne sont pas le fruit d'un acte illicite, il y a lieu de s'en tenir à cette assertion, sauf à ce que des indices clairs ne la remettent en cause (cf. arrêt du TAF A-6843/2014 consid. 7.7),

que les indices en question peuvent résulter de la demande elle-même, de faits notoires ou des preuves fournies par les parties à la procédure elles-mêmes (cf. arrêt du TAF A-6843/2014 consid. 7.7),

que, en l'absence de déclaration de l'Etat requérant sur l'origine des données, le Tribunal effectue une appréciation des faits en fonction des éléments à disposition,

qu'alors, la personne concernée n'a pas à rapporter la preuve stricte de l'origine illicite des données sur laquelle se fonde la demande,

qu'il suffit qu'elle produise des documents ou se réfère à des faits notoires susceptibles d'emporter la conviction du Tribunal (cf. arrêt du TAF A-6843/2014 consid. 7.7),

que, dans un tel cas, l'entraide sera refusée,

6.
que, en l'espèce, les autorités françaises cherchent à obtenir des renseignements sur les comptes détenus par le recourant (ou son épouse, celle-ci n'ayant cependant aucun compte), soit directement, soit indirectement, soit par le biais d'une procuration, auprès la Banque …,

7.
que, à la forme, la demande d'assistance permet d'identifier clairement la personne concernée,

qu'il y est précisé qu'elle concerne les périodes fiscale 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014, en ce qui concerne l'impôt sur la fortune, ainsi que les années 2010, 2011, 2012 et 2013 pour ce qui a trait à l'impôt sur le revenu,

que l'état de fait qui motive la demande y est brièvement résumé, à savoir que les autorités françaises procèdent au contrôle de la situation fiscale du recourant et qu'il est apparu que celui-ci détenait au moins un compte bancaire non déclaré en Suisse, auprès de la banque …,

que les renseignements recherchés sont suffisamment décrits,

qu'il s'agit des états de fortune aux 1er janvier 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014, ainsi que des relevés de compte du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2013 de tous les comptes bancaires dont le recourant serait directement, indirectement ou par le bais d'une procuration, titulaire auprès de la banque …, avec les formulaires A y relatifs,

que les autorités françaises demandent également à connaître les comptes sur lesquels les fonds ont éventuellement été versés, au cas où les comptes ouverts auprès de la banque … auraient été clôturés,

que le but fiscal poursuivi est indiqué, à savoir établir le montant des impôts éludés,

que le détenteur d'informations, soit la banque …, est clairement déterminé,

que la demande remplit dès lors toutes les conditions de forme prévues par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (cf. consid. 4 ci-dessus),

que, faut-il relever, 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,

qu'en effet, l'art. 6 al. 2 LAAF ne vaut qu'à titre subsidiaire, au cas où les accords passés avec le pays qui requiert l'entraide ne précisent pas eux-mêmes les conditions de forme à observer (cf. arrêt du TF 2C_1174/2014 du 24 septembre 2014 consid. 2.1.4),

que l'art. 6 al. 2 LAAF fût-il applicable, toutes les exigences en seraient remplies,

que, en effet, les autorités requérantes 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, ce dont on peut déduire, à tout le moins en l'absence d'indices contraires, que la demande est conforme aux pratiques administratives ayant cours en France (cf. art. 6 al. 2 let. f LAAF; cf. également arrêt du TAF A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 4.3.1),

qu'elles ont encore précisé qu'elles avaient épuisé les moyens de collecter des renseignements prévus par le droit interne français et utilisables à ce stade (cf. art. 6 al. 2 let. g LAAF),

que la demande satisfait ainsi à toutes les exigences de forme,

que le recourant ne le conteste pas,

8.
que, sur le fond, les autorités françaises ont expliqué qu'elles soupçonnaient le recourant de n'avoir pas déclaré un compte qu'il détenait en Suisse et qu'elles souhaitaient pouvoir calculer le montant de l'impôt éludé,

que les renseignements qu'elles demandent sont manifestement pertinents pour le prélèvement correct des impôts en France,

que les autorités françaises réclament dès lors les documents bancaires relatifs à ce compte, ainsi que ceux des autres comptes du recourant qui pourraient exister dans la même banque,

que cette demande est ainsi ciblée,

que l'autorité requérante ne procède pas à une recherche de preuves au hasard,

que rien n'indique que les autorités françaises auraient pu obtenir les informations requises par un autre biais,

que le recourant ne le fait pas valoir,

que le principe de subsidiarité est ainsi respecté,

9.
qu'enfin, il n'existe aucun élément qui donnerait à penser que la demande

d'entraide repose sur des renseignements qui ont été obtenus ou transmis par des actes punissables selon le droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF),

que le recourant le conteste,

qu'il ne comprend pas comment les autorités françaises ont eu connaissance de son compte,

qu'il aurait dès lors nécessairement fait l'objet d'une dénonciation malveillante,

que rien n'indique toutefois que ce soit le cas,

que les autorités françaises mènent manifestement des enquêtes fiscales qui leur permettent d'identifier des contribuables indélicats et de déposer des demandes d'entraide, en grand nombre d'ailleurs,

qu'il est dès lors fort possible que le recourant ait pu, comme beaucoup d'autres, être identifié par ce moyen,

que, eût-il été dénoncé, rien ne laisse croire que ce soit le fait d'une personne soumise à un quelconque secret de fonction,

que, en l'absence de toute preuve et à défaut même du moindre indice, il n'y a aucune raison de penser que la demande d'entraide repose sur des renseignements qui ont été obtenus à la suite d'un acte punissable selon le droit suisse,

qu'il n'est ainsi pas nécessaire de requérir des autorités françaises une déclaration spécifique confirmant que leur demande ne repose pas sur des données obtenues par des actes punissables selon le droit suisse (cf. consid. 5 ci-dessus),

que le grief du recourant doit être écarté,

10.
que la demande des autorités françaises répond ainsi à toutes les conditions de forme et de fond de l'entraide,

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

11.
11.1. qu'il reste à savoir si l'entraide 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'entraide (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 cela signifiait en particulier qu'elle ne pouvait chercher à connaître le nom des bénéficiaires économiques d'un compte, du moins lorsqu'il n'existait pas d'indice qu'une infraction pénale fiscale au sens du droit suisse avait été commise (cf. les informations prévues à l'art. 127 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD ; RS 642.11]),

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 cassée,

qu'il convient de considérer désormais que l'AFC n'est pas liée par les règles de la procédure fiscale suisse et qu'elle peut en principe transmettre des informations au sujet des comptes sur lesquels la personne concernée n'est que l'ayant droit économique ou le détenteur d'une procuration (arrêts du TF 2C_963/2014 consid. 6.1.1, 2C_1174/2014 consid. 4.5 ss),

que, en l'occurrence, le recourant était non seulement détenteur d'un compte, mais également ayant droit économique de deux autres relations bancaires et titulaire d'une procuration sur un quatrième compte,

que, vu ce qui précède, il importe peu désormais que le recourant n'ait pas été titulaire de tous les comptes qui font l'objet de la procédure d'assistance,

que la Suisse peut ainsi fournir à la France les références de tous ces comptes,

11.2.
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'entraide pouvait être transmise aux autorités requérantes (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 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 LIFD, et sur l'art. 4 al. 3 LAAF,

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

que la documentation bancaire relative aux comptes du recourant peut ainsi être transmise aux autorités française dans son intégralité,

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

12.
que, sur la base de ce qui précède, le recours doit être rejeté,

que, succombant sur le fond, le recourant doit supporter les frais de la procédure (cf. art. 63 al. 1 PA),

que ceux-ci seront fixés à Fr. 5'000.—,

que ce montant sera imputé sur l'avance de frais du même montant déjà versée,

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

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

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de la procédure, par Fr. 5'000.— (cinq mille francs), sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais du même montant par lui versée.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

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 :