Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision annulée par le TF par arrêt du 29.03.2017 (2C_1101/2015)



Cour I
A-6707/2014

Arrêt du 24 novembre 2015

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Salome Zimmermann, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

X._____,
représenté par Maître Dominique Morand,
recourant,

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 internationale en matière fiscale déposée par la France le 23 décembre 2013 à l'encontre du sieur X._____ (ci-après : le recourant), citoyen français domicilié à … (…), au sujet des comptes que celui-ci détenait auprès de la banque UBS SA, entre le 1er janvier 2010 et le 1er janvier 2012,

les documents produits le 7 février 2014 par la banque à la demande de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure),

la décision finale de l'AFC du 14 octobre 2014 par laquelle celle-ci donne suite à la demande des autorités françaises, tout en limitant le contenu des informations transmises à une liste de versements qui auraient été effectués depuis la France en faveur du recourant,

le recours déposé contre cette décision le 17 novembre 2015 par lequel le recourant conclut à l'annulation de celle-ci et, subsidiairement, à ce que certains versements figurant sur la liste précitée en soit radiés,

la réponse de l'autorité inférieure du 3 février 2014 par laquelle celle-ci conclut au rejet du recours, tout en modifiant très partiellement le tableau des versements effectués depuis la France qu'elle entend transmettre à l'autorité requérante,

les déterminations spontanées du recourant du 3 mars 2015 par lesquelles celui-ci confirme sa position et requiert que la demande d'entraide et les échanges de courriels entre l'AFC et les autorités françaises lui soient transmis,

la décision incidente du juge instructeur du 29 juillet 2015 par laquelle l'AFC est invitée à transmettre les pièces demandées au recourant,

le recours déposé le 10 août 2015 contre cette décision devant le Tribunal fédéral,

l'ordonnance du président de la IIe Cour de droit public du Tribunal fédéral du 15 septembre 2015 par laquelle la cause est radiée du rôle à la suite du retrait du recours,

le courrier de l'AFC du 22 septembre 2015 par lequel celle-ci transmet une copie des pièces litigieuses au recourant,

la requête de l'AFC du 7 octobre 2015 par laquelle celle-ci demande que la procédure soit suspendue jusqu'à ce que la Tribunal fédéral ait statué sur un recours déposé à l'encontre d'un arrêt du Tribunal administratif fédéral traitant d'un cas similaire au cas présent,

les observations du recourant du 15 octobre 2015 par lesquelles celui-ci s'exprime sur les pièces qui lui ont été transmises le 22 septembre 2015 et maintient ses conclusions,

l'ordonnance du juge instructeur du 20 octobre 2015 par laquelle celui-ci transmet une copie de la requête de suspension de l'AFC du 7 octobre 2015 au recourant,

l'absence de réaction à ce courrier de la part du recourant,

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, datée du 23 décembre 2013, entre ainsi dans le champ d'application de cette loi,

que le fait qu'une première demande a été déposée par la France sur le même sujet le 21 décembre 2012, soit avant l'entrée en vigueur de la LAAF, ne change rien à ce qui précède,

que la seconde demande, du 23 décembre 2013, remplace manifestement la première, puisqu'elle pose les mêmes questions, mais en donnant des informations supplémentaires (cf. arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 3.4 [non définitif]),

que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral et du Tribunal administratif fédéral, ce procédé est parfaitement admissible (cf. arrêt du TF 121 II 93 consid. 3b ; arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 2.4),

qu'il n'y a donc pas lieu de tenir compte de la première demande d'entraide,

que, par ailleurs, 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 cause 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 clairement 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),

qu'il y a lieu d'entrer en matière,

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

2.
que, même en l'absence d'une base légale expresse dans la PA, le Tribunal administratif fédéral peut, d'office ou sur requête, suspendre une procédure, pour autant que cela soit compatible avec l'obligation de diligence de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101),

qu'une suspension de la procédure entre notamment en ligne de compte lorsque les circonstances du cas impliquent qu'une décision immédiate ne se justifie pas sous l'angle de l'économie de la procédure (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ème éd. 2013, ch. 3.14),

que, plus particulièrement, un tel cas peut se présenter lorsque le sort d'un autre litige est susceptible d'influer sur l'issue de la cause (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, ch. 3.15),

que, par arrêt A-6843/2014 du 15 septembre 2015, le Tribunal administratif fédéral a tranché un cas qui reposait sur la même demande (portant sur de multiples personnes) d'entraide de la France que le cas présent,

que l'autorité inférieure a porté l'affaire devant le Tribunal fédéral,

qu'elle a demandé que les autres procédures reposant sur des états de faits similaires soient suspendues,

qu'un nombre relativement restreint d'affaires sont concernées, soit neuf,

qu'il n'est pas forcément opportun que seul un dossier soit soumis au Tribunal fédéral, en particulier au cas où les aléas de la procédure ou d'autres circonstances auraient pour effet de le rendre caduque,

que la diversité du débat gagnera également à ce que plusieurs parties aient l'occasion de faire valoir leurs arguments devant la dernière instance,

que le présent arrêt était déjà prêt à être rendu au moment où l'autorité inférieure a déposé sa requête,

que l'entraide administrative internationale est un domaine dans lequel l'obligation de célérité revêt une importance particulière,

qu'une suspension de la procédure aurait ainsi pour effet de rallonger considérablement celle-ci, alors qu'elle peut être close plus rapidement par un arrêt rendu dès à présent, quand bien même celui-ci serait ensuite attaqué devant le Tribunal fédéral,

que, en effet, même si l'on attend l'arrêt du Tribunal fédéral pour trancher le présent litige, celui-ci risque néanmoins d'être ensuite porté devant cette instance,

que, pour ces différentes raisons, il ne paraît pas opportun de suspendre la procédure,

que la requête de l'autorité inférieure doit ainsi être rejetée,

3.
que l'entraide administrative avec la France est actuellement 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 (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,

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,

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),

qu'à 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'information (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 est découle aussi des principes généraux du droit international (cf. arrêt du TAF A-6843/2014 consid. 7.4.3),

que, selon l'arrêt du Tribunal administratif fédéral mentionné précédemment, 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 qu'il invoque, 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 auprès de l'UBS,

7.
que, pour ce qui a trait à la forme de la demande, les autorités françaises ont expliqué que le recourant faisait l'objet d'un contrôle fiscal, entamé sur la base d'informations transmises par les autorités judiciaires françaises, qu'il avait été en relation d'affaires avec la banque UBS et qu'un transfert de sommes d'argent sur un compte non déclaré en Suisse avait pu être identifié,

que les autorités requérantes ont précisé que la demande reposait sur l'art. 28 CDI-F,

qu'elles ont indiqué le nom de la personne concernée, soit le recourant, sa date de naissance et son ancienne adresse en France, ce qui a néanmoins permis de l'identifier clairement,

que la demande porte sur un grand nombre de personnes qui seraient toutes concernées par le même type de situation,

que, toutefois, il ne s'agit pas d'une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF, mais bien d'une série de demandes individuelles semblables,

qu'en effet, les noms des personnes concernées sont connus,

qu'il ne s'agit donc pas, pour l'autorité suisse, d'identifier des personnes sur la base d'un comportement déterminé,

qu'il n'y a donc pas besoin de se demander si les conditions de l'art. 6 al. 2bis LAAF sont remplies,

que les autorités françaises ont encore mentionné que la requête concernait les années 2010, 2011 et 2012,

qu'elles ont demandé, en substance, la transmission des relevés de fortune aux 1er janvier 2010, 2011 et 2012 relatifs aux comptes dont le recourant serait titulaire, directement ou indirectement, auprès de la banque UBS, ainsi que les relevés de ces comptes sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 et une copie du formulaire A y relatif,

que la même demande vaut pour les comptes sur lesquels le recourant disposerait simplement d'une procuration,

que, toutefois, l'autorité requérante a ajouté que, s'agissant des personnes qui n'étaient pas domiciliées fiscalement en France pendant la période visée par la demande, la communication des informations bancaires pouvait être limitée aux seuls "flux" de source française ("versements de toute nature, intérêts, dividendes, plus-values"),

qu'elle a encore précisé (certes de manière laconique) par un courriel du 4 mars 2015 à l'AFC (cf. pièce 15 de l'AFC) que, en ce qui concerne les personnes domiciliées en Suisse, la demande ne portait pas sur les comptes pour lesquels celles-ci jouissaient seulement d'une procuration,

qu'il est constant que le recourant est domicilié en Suisse, bien que, en annexe à la demande des autorités françaises, il figure sur la liste relative aux contribuables résidant en France,

que, dès lors, seules les informations qui concernent les flux de source française qui sont intervenus sur son compte sont requises à son sujet,

qu'en revanche, on ne comprend pas bien si l'autorité requérante souhaite connaître les flux de source française parvenus sur les comptes dont la personne concernée est simplement l'ayant-droit économique,

que, en l'occurrence, le recourant est l'ayant-droit économique d'une relation bancaire à l'UBS,

que l'autorité inférieure n'a pas tenu compte de cette relation pour établir la liste des versements d'origine française qu'elle entend transmettre à l'autorité requérante,

que cette interprétation de la requête n'est pas critiquable,

que la Suisse n'accorde pas l'entraide de manière spontanée (cf. art. 4 al. 1 LAAF),

qu'ici, la demande des autorités françaises est rédigée de manière extrêmement sommaire,

que ces autorités ont également répondu de manière sommaire aux demandes d'explications de l'autorité inférieure (cf. pièce 9 de l'AFC),

que, dans ces cas, il convient de limiter les informations transmises à celles dont il est certain qu'elles sont couvertes par la demande,

qu'ici, il faut interpréter la demande des autorités françaises dans le sens que seuls les versements d'origine française qui sont arrivés sur un compte dont le recourant est directement titulaire doivent leur être transmis,

que, à cette condition, on peut considérer que la demande est suffisamment claire quant aux informations requises,

que l'autorité requérante a par ailleurs précisé que le but de sa requête était la perception correcte de l'impôt sur le revenu pour les années 2010 et 2011, de l'impôt sur la fortune pour les années 2010, 2011 et 2012 et, de manière plus difficile à comprendre, de l'impôt sur les bénéfices 2010 et 2011,

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

que, à cet égard, il importe peu de savoir si l'adresse mentionnée dans la demande est celle de la succursale de …, alors que le recourant est client de la succursale de …,

qu'il s'agit d'une seule et même personne morale,

que les règles applicables ici sont les mêmes, que l'on se trouve à … ou à …,

que l'AFC s'est d'ailleurs adressé au siège de la banque, à Zurich, pour obtenir les renseignements demandés par la France,

que l'absence de distinction entre les succursales de … et de … dans la demande ne nuit point à la validité formelle de celle-ci,

que la France a dès lors fourni toutes les informations nécessaires (cf. ch. XI du Protocole additionnel),

que, en revanche, il n'est nulle part mentionné dans la demande que celle-ci porte sur des renseignements qui, s'ils étaient disponibles en France, pourraient être obtenus par le fisc français,

que, selon l'art. 6 al. 2 LAAF, la demande doit contenir une telle déclaration,

que, toutefois, on ne trouve pas la même exigence dans le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel,

que, parfois, les autorités requérantes déclarent de manière plus générale que la demande est conforme aux termes de la convention applicable,

qu'une telle déclaration générale ne se trouve pas ici,

que, vu l'issue de la cause, il n'est pas nécessaire de décider si une déclaration conforme à l'art. 6 al. 2 LAAF aurait dû être réclamée au fisc français par l'autorité inférieure (cf. art. 6 al. 3 LAAF),

que, sous cette réserve, la demande d'entraide paraît correcte quant à la forme, malgré la manière peu précise dont elle est rédigée,

que le recourant le conteste,

que son raisonnement vise surtout à démontrer que les renseignements requis ne sont pas pertinents,

qu'il 'agit plus d'une question de fond que d'un problème de forme dans la rédaction de la demande,

qu'on peut ainsi passer à l'examen matériel de celle-ci,

8.
que le recourant fait en particulier grief à l'autorité inférieure d'avoir accepté une demande d'entraide qui repose sur des données obtenues de manière illicite,

que la demande d'entraide donne très peu d'explications sur la manière dont les autorités françaises ont obtenu la liste de noms parmi lesquels on trouve celui du recourant,

que, saisi du cas d'une autre personne figurant également sur cette liste, le Tribunal administratif fédéral a considéré que les autorités françaises s'étaient basées sur des données qui leur avait été fournies à la suite d'un acte illicite au sens du droit suisse (cf. arrêt A-6843/2014 consid. 8.4),

que, en effet, il est de notoriété publique que des listes de noms de clients de la banque UBS en France ont été transmises aux autorités de ce pays (cf. arrêt A-6843/2014 consid. 8.4),

que, selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral évoquée précédemment (cf. consid. 5 ci-dessus), ce comportement constitue en droit suisse un acte pénalement répréhensible (cf. arrêt A-6843/2014 consid. 8.4),

que, dès lors, en application de l'art. 7 let. c LAAF, le Tribunal a considéré que l'entraide ne pouvait être accordée à la France (cf. arrêt A-6843/2014 consid. 8.5),

qu'il n'y a pas de raison qu'il en aille différemment ici, le nom du recourant figurant sur l'une des listes jointes à la même demande d'entraide,

qu'ainsi, il faut considérer que cette demande est fondée sur des renseignements obtenus par des actes punissables selon le droit suisse,

qu'elle est donc irrecevable au regard du principe de la bonne foi,

que ce principe est certes inscrit dans une loi interne, la LAAF,

qu'il découle cependant aussi du droit international lui-même (cf. consid. 5 ci-dessus),

que la demande d'entraide contrevient donc au droit international en même temps qu'à la LAAF,

qu'il ne peut y être donné suite,

que le recours doit donc être admis pour cette première raison,

9.
que le recourant explique que la demande des autorités françaises viserait des renseignements non pertinents et qu'elle s'apparenterait à une partie de pêche ("fishing expedition"),

que, de fait, la demande est extrêmement sommaire,

qu'on ne comprend pas bien quel est l'état de fait qui justifie la mise en œuvre de l'entraide, le même résumé servant de plus à justifier la demande à l'encontre des résidents comme des non-résidents,

que leur situation juridique est pourtant diamétralement différente,

qu'on ne sait pas non plus si les faits exposés valent pour chaque personne concernée, et dans quelle mesure,

que, s'agissant d'une personne domiciliée en Suisse, il n'y a rien d'étonnant à ce qu'elle possède un compte en Suisse auprès d'une banque suisse,

que la requête d'entraide est fondée sur la constatation que "des transferts de sommes d'argent sur des comptes bancaires ouverts en Suisse ont […] pu être tracés",

que, vu ce qui précède, on ne comprend guère ce qui éveille les soupçons de l'autorité requérante quant à la présence d'un manquement du recourant à ses obligations fiscales,

qu'il n'est même pas précisé si les transferts en question proviennent de France,

que, au surplus, il est douteux que n'importe quel paiement effectué en France à destination du compte d'une personne domiciliée en Suisse doive être déclaré au fisc français,

que l'on peut se demander si les informations demandées sont bel et bien pertinentes pour le prélèvement des impôts français,

que, de même, il n'est pas sûr qu'il existe contre le recourant personnellement des indices montrant qu'il n'aurait pas déclaré certains versements qui auraient dû l'être,

que l'on ne peut exclure que l'Etat requérant parte à la pêche aux renseignements,

que, quoi qu'il en soit, le recours devant de toute façon être rejeté, la question peut rester ouverte,

10.
10.1.
que, vu ce qui précède, le recours doit être admis et la décision attaquée, annulée,

que les frais de procédure seront fixés, sur la base du dossier, à Fr. 3'000.—,

que, en vertu de la solution à laquelle parvient le Tribunal, les frais de procédure ne peuvent être mis à la charge du recourant (art. 63 al. 1 PA),

que les autorités inférieures sont dispensées du paiement des frais même lorsqu'elles succombent (art. 63 al. 2 PA),

que l'avance de frais de Fr. 10'000.— versée par le recourant devra lui être restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire,

que le recourant, qui est représenté par un avocat, a droit à 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, sur la base du dossier, les dépens accordés au recourant seront ici fixés à Fr. 4'500.—,

10.2.
que le recourant a également obtenu gain de cause dans la procédure incidente relative à son droit de consulter le dossier,

qu'il n'a alors pas été statué sur les frais ni les dépens,

que les frais ne peuvent être mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA),

que le recourants a droit à des dépens en relation avec la procédure incidente en question (cf. art. 64 al. 1 PA),

que ceux-ci seront fixés à Fr. 1000.— à charge de l'autorité inférieure,

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

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
La requête de suspension de la procédure de l'autorité inférieure est rejetée.

2.
Le recours est admis.

3.
La décision attaquée est annulée.

4.
Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de Fr. 10'000.— (dix mille francs) versée par le recourant lui sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

5.
L'autorité inférieure doit verser au recourant Fr. 5'500.— (cinq mille cinq cents francs) à titre de dépens.

6.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (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 :