Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.416/2005 /svc

Arrêt du 4 avril 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffier: M. Vianin.

Parties
X._____ SA,
recourante,
représentée par Me Jean-Pierre Pitteloud,
avocat et notaire,

contre

Administration fédérale des contributions,
Division des affaires de droit fiscal international
et de double imposition, Eigerstrasse 65, 3003 Berne.

Objet
Entraide administrative CDI-France, taxe française
sur la valeur vénale des immeubles,

recours de droit administratif contre la décision
sur réclamation du 25 novembre 2004 de
l'Administration fédérale des contributions.

Faits:
A.
La société X._____ SA, domiciliée à A._____, a acquis à B._____ (France) en 1976 un appartement, une pièce indépendante et une cave pour le prix de 675'000 FF et en 1993 deux chambres, trois caves et un garage pour 580'000 FF.
Afin d'obtenir l'exonération de la taxe française sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales, X._____ SA a pris l'engagement de communiquer à l'Administration fiscale française la situation et la consistance des immeubles possédés au 1er janvier, l'identité et l'adresse des actionnaires, le nombre de leurs actions, parts et autres droits et la justification de leur résidence fiscale, conformément à l'art. 990 E ch. 3 du Code général des impôts français (abrégé: CGI).
Le fisc français a demandé à l'intéressée le respect de cet engagement le 25 juin 2003. Le 4 août suivant, cette dernière a indiqué que son seul actionnaire était Y._____, domicilié à Z._____, où il était assujetti de manière illimitée depuis 1981.
B.
Le 15 mars 2004, la Direction générale des impôts, sous-direction du contrôle fiscal, de la République française a adressé à l'Administration fédérale des contributions une demande d'échange de renseignements selon l'art. 28 de la convention entre la Confédération Suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, du 9 septembre 1966 (RS 0.672.934.91; ci-après: CDI-F ou la Convention). Suspectant que Z._____ n'était pas le véritable détenteur des actions, elle deman-

dait les renseignements suivants:
"1/. La société X._____ est-elle résidente fiscale en Suisse?

2/. Quel est, le cas échéant, le véritable actionnaire de la société pour la période du 01/01/1999 au 31/12/2003?

3/. Les actions sont-elles au porteur?

4/. Si oui, existe-t-il un contrat fiduciaire entre le bénéficiaire économique réel et un fiduciaire résident de Suisse (société fiduciaire ou personne physique) révélé aux autorités fiscales suisses?

5/. En cas de réponse positive, identité du fiduciant et du fiduciaire et durée du contrat."
Le 1er septembre 2004, l'Administration fédérale des contributions a indiqué à X._____ SA qu'il ressortait de ses recherches qu'elle était bien assujettie de manière illimitée en Valais; toutefois, elle n'était pas propriétaire des biens en cause depuis le 31 décembre 1998, car son bilan mentionnait jusqu'au 31 décembre 2001 de manière constante chaque année une détention fiduciaire de 437'000 CHF. Considérant que, n'étant pas la bénéficiaire effective des biens immobiliers en France, X._____ SA ne pouvait bénéficier des avantages de la Convention, elle se proposait de répondre à l'Administration fiscale française qu'elle n'était pas à même de confirmer pour la période en cause que X._____ SA était la bénéficiaire effective des biens immobiliers situés en France.
Contestant que l'Administration fédérale des contributions fût en droit de fournir des renseignements allant au-delà d'une réponse à la question précise de l'Administration fiscale française, X._____ SA a demandé qu'une décision en bonne et due forme soit rendue.
Par décision du 6 octobre 2004, l'Administration fédérale des contributions a rejeté la demande de X._____ SA de limiter la réponse à l'Administration fiscale française, en ce sens que Z._____ est le propriétaire de la totalité des actions de X._____ SA, qu'il a fait figurer chaque année pour la période concernée dans sa déclaration.
Par décision sur réclamation du 25 novembre 2004, l'Administration fédérale des contributions a rejeté la réclamation de X._____ SA et précisé que le Ministère français des finances, de l'économie et de l'industrie serait informé que l'autorité compétente suisse n'était pas à même de confirmer pour la période en cause que X._____ SA était la bénéficiaire effective des biens immobiliers situés en France. Elle indiquait que la décision pourrait être attaquée conformément aux art. 44 ss PA auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours), à Lausanne.
C.
Le 29 décembre 2004, X._____ SA a interjeté recours contre la décision sur réclamation du 25 novembre 2004 devant la Commission de recours, en concluant à l'annulation de la décision en cause, l'Administration fédérale des contributions ne pouvant que confirmer aux autorités fiscales que Z._____ est le véritable actionnaire de la société et qu'il fait figurer chaque année dans la déclaration fiscale la totalité du capital-actions.
L'Administration fédérale des contributions maintient sa position, car elle estime que, compte tenu du fait que le domicile de l'ayant-droit effectif de l'immeuble n'a pas pu être constaté en Suisse, la demande de protection conventionnelle présentée par X._____ SA est constitutive d'un cas d'application abusif de la Convention et qu'il est dès lors susceptible d'échange de renseignements, en particulier sous l'angle du ch. VII du protocole additionnel de la Convention.
D.
Le 27 juin 2005, la Commission fédérale de recours a transmis le dossier au Tribunal fédéral comme objet de sa compétence.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Selon l'art. 98 lettre c in principio OJ, le recours de droit administratif est recevable contre les décisions des services, établissements ou entreprises subordonnés aux départements et à la Chancellerie fédérale et statuant sur recours ou sur réclamation, sauf si une commission fédérale de recours est compétente au préalable; lorsqu'ils statuent en première instance, le recours peut être exercé directement si le droit fédéral le prévoit.
A bon droit, la Commission de recours a transmis au Tribunal fédéral la présente cause comme objet de sa

compétence, celle de la Commission de recours étant limitée aux domaines dont la loi lui attribue l'examen, au moins implicitement (Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle/Francfort 1998, p. 6 ss et 204 ss). Or, aucune disposition légale n'attribue même implicitement à la Commission de recours la compétence de juger de manière générale des conflits en matière d'entraide administrative internationale. La décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions est donc susceptible de recours au Tribunal fédéral en vertu de la lettre c de l'art. 98 OJ (E. Höhn [édit.], Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 1993, p. 446; J.-M. Rivier, Le droit fiscal international, Neuchâtel 1983, p. 325; R. Waldburger, Entraide administrative et judiciaire internationale en matière fiscale, in: OREF, Les procédures en droit fiscal, Berne 2005, p. 294 ss, 304).
Aucune des exceptions prévues aux art. 99 à 102 OJ ou dans la législation spéciale n'étant réalisée, le présent recours, qui a été déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision de deuxième instance fondée sur le droit fédéral, est recevable (A. Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 980; F. Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2ème éd., Berne 1983, p. 120).
2.
2.1 Selon l'art. 990 D CGI, les personnes morales qui, directement ou par personne interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3% de la valeur vénale de ces immeubles ou droits (art. 990 D al. 1). La taxe n'est pas applicable notamment aux personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France et aux autres personnes morales qui, en vertu d'un traité, ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde, lorsqu'elles communiquent chaque année, ou prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, la situation et la consistance des immeubles possédés au 1er janvier, l'identité et l'adresse de leurs actionnaires, associés ou autres membres, le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux et la justification de leur résidence fiscale (art. 990 E ch. 3 1ère phrase).
Introduit en 1983, cet impôt vise à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale en frappant les immeubles sis en France et appartenant à des sociétés étrangères établies dans un pays connaissant les actions au porteur et n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative suffisante (G. Ménétrey, La prévention de l'évasion fiscale internationale: l'exemple de la France, RDAF 1987 1 ss, 11 ss; FF 1983 II 533 ss, 540 et 1984 II 1205 ss, 1213).
2.2 L'art. 26 de la Convention, mise à jour par l'avenant du 22 juin 1997, prévoit que les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation (par. 1 al. 1, interdiction de la discrimination), étant admis qu'une personne physique ou morale, notamment, qui est résidente d'un Etat contractant ne se trouve pas dans la même situation qu'une personne physique ou morale qui n'est pas un résident de cet Etat (ch. VI du protocole additionnel). Selon le ch. VII du protocole additionnel, les dispositions de l'art. 26 CDI-F ne limitent en rien le droit des personnes morales qui sont des nationaux et des résidents de Suisse, de bénéficier des dispositions du ch. 3 de l'art. 990 E CGI qui permettent à ces personnes de s'exonérer, dans certaines conditions, de la taxe sur la valeur vénale des immeubles qu'elles possèdent en France. En application de ces dispositions, la Direction générale des impôts de la République française accorde aux sociétés suisses possédant des immeubles en France le même traitement, soit l'exonération
de la taxe, qu'aux personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France, pour autant que la procédure des art. 990 E ch. 3 in fine et 990 F CGI soit respectée.
2.3 Aux termes de l'art. 28 par. 1 1ère et 2ème phrases CDI-F, les autorités compétentes des Etats contractants pourront, sur demande, échanger les renseignements (que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir dans le cadre de la pratique administrative normale) nécessaires pour une application régulière de la Convention. Tout renseignement échangé de cette manière doit être tenu secret et ne peut être révélé qu'aux personnes qui s'occupent de la fixation ou de la perception des impôts auxquels se rapporte la présente Convention. Il ne pourra pas être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, bancaire, industriel ou professionnel ou un procédé commercial. Selon le par. 2 de cet article, ce dernier ne peut être interprété comme imposant à l'un des Etats contractants l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa propre réglementation ou à sa pratique administrative ou contraires à sa souveraineté, à sa sécurité, à ses intérêts généraux ou à l'ordre public, ou de transmettre des indications qui ne peuvent être obtenues sur la base de sa propre législation et de celle de l'Etat qui les demande.

Le ch. VII du protocole additionnel prévoit que lorsque des personnes morales qui sont des nationaux et des résidents de Suisse demandent le bénéfice de l'art. 990 E ch. 3 CGI, en particulier lorsque les actionnaires de ces sociétés souhaitent révéler leur identité en vue d'être exonérés de la taxe, les autorités compétentes peuvent, en cas de doute, échanger des renseignements pour l'application de cette taxe, conformément aux dispositions des deuxième et troisième phrases du par. 1 de l'art. 28 et aux dispositions du par. 2 de cet article (FF 1997 IV 1025 ss, 1032).
3.
3.1 L'art. 26 de la convention de Vienne sur le droit des traités (RS 0.111) prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. Selon son art. 31 par. 1, "un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but". En plus du contexte (art. 31 par. 2 de la convention), il sera tenu compte de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions (art. 31 par. 3 lettre a), de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité (lettre b) et de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre parties (lettre c). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu constituent des moyens complémentaires d'interprétation lorsque l'interprétation donnée, conformément à l'art. 31 de la convention, laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 de la convention).
Ainsi, chaque Etat est en droit de s'attendre à ce que l'Etat co-contractant interprète et applique le traité de bonne foi et conformément à son but, ce qui exclut l'abus de droit, c'est-à-dire l'utilisation d'une institution juridique contrairement à son but afin de poursuivre des intérêts que cette institution ne protège pas. L'interdiction de l'abus de droit est un principe général du droit reconnu, non seulement en Suisse (art. 2 al. 2 CC), mais également au plan européen et qui s'applique en matière de conventions visant à éviter les doubles impositions, même en l'absence de mention expresse dans les textes conventionnels (P. Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3ème éd., Berne 2005, p. 167 ss; X. Oberson, Le régime d'imposition des dividendes, intérêts et redevances, selon la convention de double imposition entre la France et la Suisse, suite à l'avenant du 22 juillet 1997, RDAF 2000 II 163 ss, 167, à propos de la notion de bénéficiaire effectif; arrêt 2A.239/2005 destiné à la publication, consid. 3.4; Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Commentaire, Paris 2000 ss, vol. II, Limitation du droit aux avantages des conventions
fiscales, notamment p. 8 ss).
3.2 Rien dans le texte de l'art. 28 CDI-F et du ch. VII du protocole additionnel ne permet d'affirmer, comme le fait la recourante, que l'échange de renseignements en vue d'obtenir le bénéfice de l'exonération de la taxe immobilière française serait limité à l'identité des actionnaires et à leur assujettissement en Suisse ainsi qu'à celui de la société propriétaire de l'immeuble français. Que le ch. VII du protocole additionnel rappelle la réserve du secret fiscal et des secrets commerciaux et professionnels de l'art. 28 par. 1 CDI-F ne conduit pas à d'autres conclusions.
3.3 Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le ch. VII du protocole additionnel a été adopté ne permettent pas non plus d'interpréter de manière formaliste et restrictive les textes en cause. Ainsi, la Suisse n'a jamais considéré que la taxe immobilière française pourrait être incompatible avec la Convention, car l'Etat de situation de l'immeuble peut établir son impôt comme bon lui semble. En outre, l'imposition n'était pas contraire à la clause de non-discrimination et ne provoquait pas de double imposition, l'immeuble imposé en France ne l'étant pas auprès de la société suisse. Toutefois, comme cette taxe ne visait pas tant un but fiscal, mais plutôt à décourager le recours à l'anonymat et à clarifier la situation quant à la possession effective du sol, selon le Conseil fédéral, cela ne devait pas empêcher de rechercher avec le Gouvernement français un assouplissement de l'application des normes françaises: la taxe ne devait en particulier pas s'appliquer lorsque la société suisse acceptait de révéler l'identité des actionnaires, car la raison principale justifiant cet impôt extraordinaire (lutte contre l'anonymat) disparaissait (FF 1983 II 540 et 1984 II 1213).
Ayant d'abord prévu que les sociétés résidentes de Suisse étaient dispensées de la taxe lorsqu'il était établi que leurs associés sont des personnes morales exerçant une activité industrielle et commerciale effective (FF 1983 II 540 et 557: art. 14 de l'avenant introduisant le ch. 8 du protocole additionnel), le droit conventionnel, soit le ch. VII du protocole additionnel, s'est borné ensuite à renvoyer aux conditions d'exonération de l'art. 990 E CGI en garantissant, en cas de doute, l'échange de renseignements pour l'application de cette taxe. Il est

vrai que, dans son Message, le Conseil fédéral ne mentionne comme condition que la révélation de l'identité des actionnaires. Cette mention doit être considérée toutefois comme exemplative, puisque les conditions de l'exonération relèvent du droit français.
3.4 Enfin, le but du ch. VII du protocole additionnel est d'arbitrer les intérêts de la France à lutter contre l'anonymat de la propriété immobilière et l'évasion fiscale, et ceux des sociétés résidentes de Suisse propriétaires d'immeubles en France à ne pas subir de surimposition, en particulier par rapport aux personnes morales résidentes de France. Il ressort clairement de cette disposition, compte tenu du renvoi à l'art. 990 E CGI, que le bénéfice de l'exonération de la taxe ne peut être accordé sans que l'anonymat de la propriété des immeubles français ne soit levé. Il ressort d'ailleurs de l'art. 990 E que les personnes morales propriétaires ne doivent pas seulement communiquer l'identité, l'adresse, la participation et la justification de la résidence de leurs actionnaires ou associés, mais également la situation et la consistance des immeubles possédés. Ainsi, si la communication de l'identité des actionnaires et associés suffit le plus souvent à lever l'anonymat qui entoure la propriété immobilière d'une société dont les actions sont au porteur, cela n'exclut pas que d'autres renseignements soient fournis, en particulier sur une prétendue "possession", s'ils se révèlent nécessaires à la levée de cet anonymat.
3.5 En conséquence, l'art. 28 CDI-F et le ch. VII du protocole additionnel interprétés de bonne foi exigent de l'Administration fédérale des contributions que les renseignements qu'elle donne à la France permettent à cette dernière de connaître les propriétaires effectifs des immeubles situés en France et leur assujettissement fiscal, car c'est la condition posée à l'exonération des sociétés résidentes de Suisse de la taxe sur la valeur vénale des immeubles français. Si la Suisse refusait des renseignements visant à éviter une utilisation abusive de la Convention, cela reviendrait pratiquement à protéger les abus (ATF 96 I 733, 736).
4.
4.1 La recourante admet en l'espèce que soit communiqué à la Direction générale des impôts de France qu'elle est une société de droit suisse qui a son siège à A._____ et y est assujettie à l'impôt de manière illimitée, que son actionnaire unique est Z._____ qui est assujetti à l'impôt dans le canton de Vaud et y a déclaré son capital-actions pour la période considérée. Elle admet également n'être que propriétaire fiduciaire de l'immeuble français, mais refuse de révéler l'identité du fiduciant et s'oppose à ce que l'Administration fédérale des contributions indique qu'elle n'est pas à même de confirmer qu'elle est la bénéficiaire effective de l'immeuble.
En réalité, la recourante prétend à l'exonération de la taxe alors que tant elle-même que son actionnaire ne sont pas les propriétaires économiques des immeubles sis en France. Elle-même n'en est que la propriétaire fiduciaire et détient les immeubles pour le compte d'un tiers et son actionnaire n'est titulaire que de titres dépourvus de valeur puisque la recourante ne saurait porter les immeubles dans ses comptes sans indiquer le rapport de propriété fiduciaire. Son actionnaire ne s'y est d'ailleurs pas trompé, puisqu'il a annoncé sa participation pour le montant symbolique de 5'000 fr. dans sa déclaration d'impôt. L'anonymat de la propriété de l'immeuble français n'est donc pas levé, l'identité, la nationalité et la résidence du tiers propriétaire effectif demeurant inconnues. Une interprétation du ch. VII du protocole additionnel qui conduirait à protéger une telle situation serait absurde et déraisonnable, voire violerait le principe de la bonne foi, car elle serait contraire au but poursuivi par la disposition. La recourante commet ainsi un abus de droit en se prévalant du bénéfice de la Convention contre son sens et son but, alors qu'elle n'en remplit pas les conditions.
4.2 Il est vrai que certaines dispositions de la Convention, tel l'art. 4 par. 6 CDI-F, ou du droit interne suisse (notamment l'arrêté du Conseil fédéral du 14 décembre 1962 instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions [RS 672.202]) prévoient des règles précises destinées à empêcher les abus dans des situations particulières. On ne saurait toutefois en déduire, comme le fait la recourante, qu'à défaut de telles normes, les contribuables pourraient invoquer le bénéfice des conventions sur la base d'une situation aménagée de manière purement formelle sans relation avec la réalité économique. En l'absence de normes spéciales, le principe général de l'interdiction de l'abus de droit trouve application (Comité des affaires fiscales de l'OCDE, loc. cit.).
La recourante invoque également la "pratique" de la Suisse en matière d'échange de renseignements, qui s'opposerait à la communication de renseignements dans son cas. Selon cette pratique, la Suisse est prête à échanger des renseignements nécessaires à une application régulière de la Convention et propres à en empêcher une utilisation abusive. En revanche, elle n'est pas disposée à donner des renseignements en dehors de la Convention pour la seule application du droit interne de l'autre Etat (FF 1983 II 539). L'ATF 96 I 733 cité par

la recourante ne dit rien d'autre. Une exception ne peut être consentie que lorsque la procédure vise une escroquerie en matière fiscale au sens de l'art. 3 al. 3 EIMP. En l'espèce, l'échange de renseignements vise à l'application correcte de la Convention. Cette mesure est conforme à la pratique de la Suisse, puisqu'elle ne concerne pas la seule application du droit interne français. Au demeurant, les termes du ch. VII du protocole additionnel sont relativement larges, puisque les autorités compétentes peuvent échanger des renseignements "pour l'application de cette taxe". Le grief est donc mal fondé.
5.
Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté.
Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ). Elle n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.
Les frais judiciaire de 5'000 fr. sont mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante et à l'Administration fédérale des contributions ainsi qu'à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 4 avril 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: