Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision cassée par le TF par arrêt du 15.03.2016 (2C_690/2015)



Cour I
A-1843/2015

Arrêt du 11 août 2015

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Cécilia Siegrist, greffière.

Parties

X._____,
représentée par …,
recourante,

Y._____,
représentée par …,
appelée en cause,

contre

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

Objet

Entraide administrative CDI-F.

Vu

la demande d'assistance administrative en matière fiscale déposée par les autorités françaises le (…) 2014 à l'encontre de Y._____ (ci-après: la personne concernée) et de X._____, (ci-après: la recourante) et concernant l'impôt sur les sociétés 2011-2012, aux termes de laquelle les renseignements suivants ont été requis:

a) La [recourante] est-elle connue des autorités suisses ? Dans l'affirmative, quelle est la date de son immatriculation au registre du commerce ? Veuillez communiquer une copie des statuts et préciser la composition de son actionnariat pour les années 2011 et 2012.

b) Quelle est la nature de l'activité exercée par la [recourante] et quelles sont les fonctions qu'elle exerce en Suisse: moyens humains (préciser l'effectif de la société) et moyens matériels. Veuillez fournir les noms et adresses de ses salariés.

c) Veuillez produire une copie des bilans et comptes de résultat au titre des années 2011 et 2012.

d) Veuillez transmettre les déclarations fiscales déposées par la [recourante] pour la période allant du 01/01/2011 au 31/12/2012 et fournir les avis d'imposition correspondants justifiant le montant de l'impôt payé au titre de chaque année.

e) Veuillez fournir l'identité des clients de la [recourante] pour la période du 01/01/2011 au 31/12/2012.

f) Veuillez préciser la nature et le montant des dépenses engagées par la société suisse pour rendre les services facturés à la société française (dépenses de prospection engagées par la société suisse, frais de publicité et dépenses de formation supportés, identité des salariés de la société suisse ayant rendu les prestations à la société française...).

l'ordonnance de production du 13 octobre 2014 de l'AFC, sollicitant de l'administration fiscale (…) et de la recourante qu'elles lui fournissent les documents et renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance française du (…),

les documents produits le 30 octobre 2014 par l'administration fiscale (…) conformément à l'ordonnance de production susmentionnée,

les documents produits le 8 décembre 2014 par la recourante,

le consentement de l'actionnaire de la recourante du 6 février 2015 à ce que son identité soit transmise à l'autorité requérante française,

l'opposition formulée par la recourante le 6 février 2015, à ce que les noms et adresses de ses employés soient communiqués à l'autorité requérante française, de même que la liste de ses clients,

la décision finale de l'AFC du 19 février 2015 par laquelle celle-ci a décidé d'accorder l'assistance administrative concernant la personne concernée en France aux autorités compétentes françaises et de transmettre à ces dernières les informations suivantes:

"

- La [recourante] est connue des autorités suisses depuis son inscription au Registre du commerce du canton de (…) le (…).

- Une copie de l'extrait du Registre du commerce relatif à [la recourante].

- Une copie des statuts de [la recourante].

- le capital social de [la recourante] s'élève à CHF (…) lequel est divisé en 50 actions au porteur de CHF (…).

- [la recourante] a indiqué que l'actionnaire de la société était B._____, domicilié [avec mention de son domicile non reporté dans le présent arrêt].

- Le but de la [recourante] tel que ressortant du registre du commerce consiste en la réalisation de "…".

- S'agissant de l'année 2011, la société a affirmé avoir employé les (…) personnes suivantes:

    - [avec mention du nom et de l'adresse des employés susdits nom reportés dans le présent arrêt]

- S'agissant de l'année 2012, la société a affirmé avoir employé les (…) personnes suivantes:

    - [avec mention du nom et de l'adresse des employés susdits non reportés dans le présent arrêt]

- Une copie des bilans et comptes de résultat de la [recourante].

- S'agissant de l'année 2011, la [recourante] n'a été soumise à aucun impôt sur le bénéfice, cette dernière ayant déclaré une perte. Au niveau cantonal et communal, la société s'est acquittée d'un impôt sur le capital de CHF (…), sur la base d'un capital de CHF (…).

- Concernant l'année 2012, la société a déclaré une perte et n'a par conséquent été soumise à aucun impôt sur le bénéfice. Au niveau

cantonal et communal, [la recourante] s'est acquittée d'un impôt sur le capital de CHF (…), sur la base d'un capital de CHF (…).

- La liste des clients de la [recourante] pour les années 2011 et 2012, telle que fournie par cette dernière.

- La [recourante] a indiqué que tous ses employés et toutes ses ressources sont utilisés pour trouver et accompagner les acheteurs dans le cadre de leur acquisition en Suisse ou en France. Les dépenses engagées détaillées ressortent du compte de pertes et profits de la société.

  La société a également ajouté que, comme il est d'usage que dans les milieux immobiliers, lorsqu'une vente est effectuée, la commission est partagée entre les agences, l'une trouvant le vendeur et l'autre l'acheteur, et cela quelle que soit la durée et l'activité de l'agence. Certaines ventes nécessitent peu de ressources, et d'autres prennent énormément de temps […]. "

le recours déposé contre cette décision le 23 mars 2015, par lequel la recourante ne conclut pas à l'annulation de l'ensemble de la décision attaquée, mais conteste uniquement que l'identité de ses employés en 2011 et 2012 ainsi que la liste de ses clients pour la période susdite soient communiquées aux autorités françaises, le tout sous suite de frais et dépens,

la réponse du 24 avril 2015 de l'autorité inférieure par laquelle celle-ci conclut au rejet du recours,

et considérant

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

que la demande d'assistance litigieuse, déposée le 20 mai 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 et art. 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]),

que la recourante, désignée comme personne concernée dans la demande d'assistance administrative et nommée dans le dispositif de la décision attaquée en qualité de personne habilitée à recourir, jouit 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 l'objet du litige est circonscrit aux points du dispositif de la décision attaquée qui ne font pas l'objet du recours et que, dans la mesure où ils ne sont pas contestés, les chiffres suivants de ce dispositif sont entrés en force:

- La [recourante] est connue des autorités suisses depuis son inscription au Registre du commerce du canton de (…) le (…).

- Une copie de l'extrait du Registre du commerce relatif à [la recourante].

- Une copie des statuts de [la recourante].

- Le capital social de [la recourante] SA s'élève à CHF (…) lequel est divisé en (…) actions au porteur de CHF (…).

- [la recourante] a indiqué que l'actionnaire de la société était B._____, domicilié [avec mention de son domicile non reporté dans le présent arrêt].

- Le but de la [recourante] tel que ressortant du registre du commerce consiste en la réalisation de "…".

- Une copie des bilans et comptes de résultat de la [recourante].

- S'agissant de l'année 2011, la [recourante] n'a été soumise à aucun impôt sur le bénéfice, cette dernière ayant déclaré une perte. Au niveau cantonal et communal, la société s'est acquittée d'un impôt sur le capital de CHF (…), sur la base d'un capital de CHF (…).

- Concernant l'année 2012, la société a déclaré une perte et n'a par conséquent été soumise à aucun impôt sur le bénéfice. Au niveau cantonal et communal, [la recourante] s'est acquittée d'un impôt sur le capital de CHF (…), sur la base d'un capital de CHF (…).

- La [recourante] a indiqué que tous ses employés et toutes ses ressources sont utilisés pour trouver et accompagner les acheteurs dans le cadre de leur acquisition en Suisse ou en France. Les dépenses engagées détaillées ressortent du compte de pertes et profits de la société.

  La société a également ajouté que, comme il est d'usage que dans les milieux immobiliers, lorsqu'une vente est effectuée, la commission est partagée entre les agences, l'une trouvant le vendeur et l'autre l'acheteur, et cela quelle que soit la durée et l'activité de l'agence. Certaines ventes nécessitent peu de ressources, et d'autres prennent énormément de temps […].

que le Tribunal ne se penchera dès lors pas sur le bien-fondé de la transmission de ces informations,

que, s'agissant des autres points du dispositif de la décision attaquée, il résulte des conclusions du recours que seules les informations relatives à l'identité et à l'adresse de ses employés pendant les années 2011 et 2012 ainsi que la transmission de la liste de ses clients pour les années susdites devraient être soustraites des données à transférer aux autorités requérantes françaises,

que, dès lors, seuls les points suivants du dispositif sont attaqués par la recourante et forment ainsi l'objet du présent litige:

- S'agissant de l'année 2011, la société a affirmé avoir employé les (…) personnes suivantes:

  [avec mention du nom et de l'adresse des employés susdits non reportés dans le présent arrêt]

- S'agissant de l'année 2012, la société a affirmé avoir employé les (…) personnes suivantes:

  [avec mention du nom et de l'adresse des employés susdits non reportés dans le présent arrêt]

- La liste des clients de la [recourante] pour les années 2011 et 2012, telle que fournie par cette dernière.

qu'il sied encore de relever que la recourante, dans son mémoire de recours, ne s'oppose apparemment qu'à la transmission du nom et de l'adresse de ses employés, et non à celle du nombre de ses employés,

que cela étant, force est de constater qu'elle conclut formellement – à l'appui dudit recours – à l'annulation du chiffre 2, 7e, 8e et 12e tiret dans leur intégralité,

qu'il convient par conséquent de considérer qu'elle s'oppose également à la transmission du nombre de ses employés à l'autorité requérante française,

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 le chiffre XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après: le Protocole additionnel, publié également au RS 0.672.934.91),

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

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

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

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 (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 précité consid. 2.3.2),

qu'en particulier, elle ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ; cf. arrêt du TAF A-3294/2014 précité consid. 2.3.2),

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. 5 al. 2 OACDI ; cf. également art. 7 LAAF; arrêt du TAF A-3294/2014 précité consid. 2.3.4),

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 ; cf. arrêt du TAF A-3294/2014 précité consid. 2.3.3),

5.
qu'en l'espèce, l'autorité française a expliqué que la personne concernée faisait actuellement l'objet d'un contrôle fiscal,

qu'il aurait été constaté à cette occasion, que 50% de ses commissions de vente étaient rétrocédés à la recourante en contrepartie notamment de services informatiques, de services publicitaires et marketing et d'apports de clients en Suisse,

que la France a précisé à ce sujet que ladite rétrocession a pour conséquence de diminuer le montant des sommes soumises à l'impôt en France, sans qu'il soit toutefois établi que les prestations de la recourante soient effectivement rendues,

que 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,

qu'elles ont indiqué le nom de la personne concernée et son adresse,

qu'elles ont mentionné que la requête concernait les périodes fiscales 2011 et 2012,

qu'elles ont demandé la transmission d'informations au sujet de la situation fiscale de la recourante en Suisse, de ses activités, de l'identité de ses clients ainsi que de celle de ses employés,

qu'elles ont encore précisé que la demande visait à la bonne perception de l'impôt français sur les sociétés pour les années 2011 et 2012,

que les détenteurs d'information étaient connus, à savoir la recourante et l'administration fiscale du canton de (…) (cette dernière n'étant pas mentionnée explicitement mais étant par nature visée par les questions posées au sujet de la situation fiscale de la recourante),

que la France a dès lors fourni toutes les informations nécessaires (cf. ch. XI du Protocole additionnel, art. 6 al. 2 LAAF ; le lien existant entre ces deux dispositions pouvant ici rester ouvert),

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

que la recourante ne le conteste pas,

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

que la demande des autorités françaises répond à toutes les questions de forme,

que la recourante ne le conteste pas,

7.
que, sur le fond, les autorités françaises cherchent à obtenir plusieurs informations sur la recourante,

que toutefois, seule la transmission de l'identité de la clientèle de la recourante ainsi que de l'identité et de l'adresse de ses employés pour les années 2011-2012 est contestée par l'intéressée (cf. consid. 2 ci-avant),

que le Tribunal de céans a déjà précisé que l'assujettissement d'une société dans un pays, ses activités, ses moyens matériels et humains, y compris sa situation financière avec recettes et dépenses, paraissent effectivement propres à déterminer si elle dispose d'une existence réelle ou non (cf. arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 consid. 6.2),

que, s'agissant de la transmission de la liste de la clientèle de la recourante, il n'est pas totalement exclu qu'elle puisse se révéler pertinente pour déterminer si celle-ci dispose d'une existence réelle ou non,

que cela étant, il y a lieu – compte tenu de l'objet restreint du litige ainsi que de l'issue du recours – de laisser la question de la vraisemblable pertinence ouverte (cf. consid. 10 ci-après),

8.
que, vu l'état de fait exposé, le pays requérant ne procède, de prime abord pas, à une recherche de preuves au hasard mais agit sur la base d'éléments précis,

que la France ne part donc pas, à première vue, à la "pêche aux renseignements",

qu'il sied toutefois de rappeler que la question susdite n'a – compte tenu des conclusions de la recourante et sur le vu de l'issue du litige – pas à être tranchée définitivement (cf. consid. 7 ci-avant),

qu'en outre, le présent arrêt ne préjuge en rien de l'existence ou de l'inexistence de la recourante du point de vue fiscal,

qu'en effet, la procédure d'entraide n'a pas pour but de résoudre directement les problèmes de fond qui se posent, mais uniquement de permettre à l'Etat requérant de les résoudre lui-même (cf. ATF 139 II 451 consid. 2.2.1),

9.
que, par ailleurs, il n'existe aucun autre élément qui donnerait à penser que la demande d'entraide repose sur un comportement contraire à la bonne foi ou sur un acte punissable selon le droit suisse (art. 7 let. c LAAF),

que la recourante elle-même ne le fait pas valoir,

que s'agissant du fond, celle-ci répond de prime abord à toutes les questions de fond, étant rappelé que celle de la vraisemblable pertinence

n'a pas à être tranchée définitivement dans le cadre du présent arrêt (cf. consid. 7 ci-avant),

qu'il y a donc lieu d'y donner suite, sous réserve de ce qui suit,

10.
que l'AFC doit respecter les règles et les limites du droit suisse lorsqu'elle demande des renseignements dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, sous réserve des exceptions résultant du droit international (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 précité consid. 2.4.1 s.),

que, selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, ce principe implique en particulier que l'AFC doit respecter les limites découlant de l'art. 127 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), lorsqu'il n'existe pas de soupçons relatifs à la commission d'une infraction pénale fiscale selon le droit suisse (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 précité consid. 3.3.4),

que ces limites découlent également du principe de proportionnalité (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 précité consid. 3.3.4),

que l'autorité inférieure a décidé de transmettre aux autorités françaises, d'une part, des informations en provenance de l'administration fiscale (…) et, d'autre part, des renseignements fournis par la recourante elle-même,

que toutefois, seule la transmission de certaines informations fournies par la recourante est litigieuse,

qu'il n'y a dès lors pas lieu de procéder à une distinction entre ces deux sources, étant souligné que, s'agissant des informations transmises par l'administration fiscale (…), la décision de l'AFC est entrée en force,

11.
qu'en ce qui concerne les informations requises par l'AFC directement auprès de la recourante, celles-ci doivent entrer dans le cadre de ce qui est admissible au sens de l'art. 127 LIFD (cf. consid. 8 ci-avant),

que cet article permet à l'administration de demander à un tiers qu'il établisse une attestation sur les prestations qu'il a effectuées en faveur d'un contribuable (cf. art. 127 al. 1 let. e et 127 al. 2 LIFD),

qu'en revanche, cette disposition n'autorise pas l'administration à demander à ce tiers des informations sur sa propre situation, en dehors des relations qu'il entretient avec le contribuable,

qu'en matière d'entraide, le contribuable dont il s'agit n'est autre que la personne concernée,

qu'en l'occurrence, la recourante n'est pas – contrairement à ce qui est mentionné dans la requête d'entraide – la personne concernée par l'entraide, mais uniquement un détenteur d'information, soit un tiers,

qu'ainsi, au sens de l'art. 127 LIFD, la recourante ne saurait être tenue que d'attester des prestations qu'elle a effectuées en faveur de la personne concernée,

que la recourante a transmis à l'AFC plusieurs informations à savoir, entre autres, celles relatives à ses états financiers complets, à sa masse salariale, au nombre des personnes qu'elle emploie ainsi qu'à leur fonction, au nombre de ses clients ainsi qu'à leur localisation,

que la liste de ses clients pour les années 2011-2012 ainsi que l'identité et l'adresse de ses employés pour la même période ne saurait avoir trait aux prestations effectuées en faveur de la personne concernée,

qu'ainsi, les informations susdites sortent du cadre de l'art. 127 LIFD (cf. à ce sujet l'arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 consid. 12),

qu'elles ne peuvent donc être transmises aux autorités françaises,

que cette conclusion est parfaitement cohérente avec celle qui résulte de l'art. 3 LAAF, selon lequel la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas concernées par la demande est exclue,

que cette disposition fait bien évidemment obstacle à la transmission de l'identité et de l'adresse des employés de la recourante ainsi qu'à celles de ses clients, qui sont des tiers non concernés par la demande,

12.
que la recourante obtient donc gain de cause (cf. consid. 11 ci-avant).

que la décision attaquée doit donc être réformée et la mention des informations obtenues directement de la recourante supprimée de la liste

des informations à transmettre (cf. ch. 2 du dispositif de la décision attaquée, 7e, 8e, 12e tirets),

13.
que l'autorité inférieure, bien qu'elle succombe, ne peut se voir mettre de frais à charge (art. 63 al. 2 PA),

que la recourante a versé une avance de frais de Fr. 5'000.-,

que celle-ci devra lui être restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire,

que la recourante, qui est représentée 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, ceux-ci seront arrêtés à Fr. 2'500.- (TVA comprise) et mis à la charge de l'Administration fédérale des contributions,

(le dispositif se trouve à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis.

2.
Le chiffre 2, 7e, 8e et 12e tiret de la décision de l'autorité inférieure du 19 février 2015 sont annulés.

3.
Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de Fr. 5'000.- versée par la recourante lui sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

4.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 2'500.- à la recourante à titre de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l'appelée en cause (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (Acte judiciaire)

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

La présidente du collège :	La greffière :
Marie-Chantal May Canellas	Cécilia Siegrist

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 :