Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-6287/2014

Arrêt du 20 mars 2015

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Salome Zimmermann, Daniel Riedo, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

1. **A._____,**
2. **B._____,**
3. **C._____,**
recourants,

contre

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

Objet

entraide administrative (CDI-F).

Vu

la demande d'assistance administrative en matière fiscale déposée par la France le … au sujet de B._____ (ci-après: la recourante 2), société française sise à …, et, plus précisément, au sujet des relations qu'entretient cette société avec A._____, à … (ci-après: la recourante 1),

les divers documents (statuts, comptes, décisions de taxation, déclarations d'impôt) produits le 17 décembre 2014 par le Service cantonal des contributions du canton de … au sujet de la recourante 1 à la demande de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC ou l'autorité inférieure),

les différentes informations fournies par la recourante 1 à l'AFC le 25 mars 2014, aussi bien à son sujet qu'au sujet des personnes qui lui sont liées, soit, en particulier, le sieur C._____, de nationalité non précisée, domicilié en ... (ci-après: le recourant 3),

la décision finale de l'AFC du 25 septembre 2014 par laquelle celle-ci donne suite à la demande d'assistance des autorités françaises,

le recours déposé contre cette décision le 27 octobre 2014 par lequel les recourants concluent au rejet de la demande d'assistance,

la réponse de l'autorité inférieure du 16 janvier 2015 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'entraide litigieuse, déposée le …, 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 les recourants jouissent sans conteste de la qualité pour recourir (cf. art. 14 al. 1 et 2, 19 al. 2 LAAF; art. 48 PA),

que, contrairement à la désignation employée par l'autorité inférieure sur la décision attaquée, la recourante 2 n'est pas la personne concernée par la demande d'assistance, au sens technique (cf. art. 3 let. a LAAF), autrement dit elle n'est pas la personne contre laquelle l'Etat requérant mène une procédure fiscale, mais uniquement le détenteur des renseignements demandés (cf. art. 3 let. b LAAF) ainsi qu'une personne habilitée à recourir contre la décision finale de l'AFC (cf. art. 14 al. 2, 19 al. 2 LAAF),

que, quoi qu'il en soit, 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 l'entraide administrative avec la France est régie par l'art. 28 de la Convention 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 du 9 septembre 1966 (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 essentiellement les années 2010 et 2011, 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 [non définitif]),

que la France a également demandé quelques renseignements à propos de l'année 2009,

que la transmission de ceux-ci serait dès lors soumise à l'art. 28 CDI-F dans son ancienne teneur (cf. RO 1967 1119),

que le nouveau droit est bien plus large en matière d'échange de renseignements que l'ancien,

que, comme cela résulte des considérants qui suivent, les conditions de l'entraide ne sont de toute manière pas réunies selon le nouveau droit,

qu'il n'y a dès lors pas besoin d'examiner séparément la situation au regard de l'ancien droit,

que cette problématique n'a, quoi qu'il en soit, pas d'influence concrète sur le sort de la cause, la recourante 1 n'ayant pas versé de dividende pendant la période considérée (pièce 8, p. 3, de l'AFC),

3.
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 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 consid. 2.3.2),

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; arrêt du TAF A-3294/2014 consid. 2.3.4),

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'information (ch. XI par. 3 du Protocole additionnel ; cf. arrêt du TAF A-3294/2014 consid. 2.3.3),

4.
qu'en l'espèce, l'autorité requérante a demandé l'assistance de la Suisse au sujet de la recourante 2 en relation avec l'impôt sur les sociétés et les retenues à la source française pour les années 2009 à 2011,

qu'elle explique dans ce cadre qu'elle procède au contrôle de la recourante 2,

qu'elle a constaté que cette société avait comptabilisé des charges d'honoraires facturées par la recourante 1 en 2010 et 2011,

qu'elle souhaite s'assurer de la réalité des prestations effectuées,

qu'elle explique par ailleurs que la recourante 2 a distribué des dividendes en 2009, 2010 et 2011 à la recourante 1, mais sans prélever les retenues à la source prévues par le droit français,

que les dividendes en question ne sont apparemment rien d'autre que les montants d'honoraires facturés par la recourante 1, non admis comme tels et considérés dès lors comme des distributions de bénéfice (cf. pièces 2 et 3 des recourants),

que l'autorité requérante souhaite savoir si ces dividendes pouvaient bénéficier de l'exonération prévue par la CDI-F,

qu'elle cherche aussi à en connaître le bénéficiaire effectif,

que, au surplus, la demande des autorités françaises semble complète quant à la forme (cf. consid. 3 ci-dessus),

5.
que, sur le fond, il apparaît que la recourante 2 a effectivement fait l'objet d'un contrôle fiscal concernant les exercices comptables 2008-2009, 2009-2010 et 2010-2011,

que celui-ci a donné lieu à deux décisions du fisc français (cf. pièces 2 et 3 des recourants) selon lesquelles les déductions et exonérations revendiquées par la recourante 2 n'étaient pas admises,

que ces décisions ont été confirmées par deux décisions sur réclamation des … et … 2013 (cf. pièces 6 et 7 des recourants),

que la recourante 2 a alors reconnu les montants dus (cf. pièce 8 des recourants),

que le fisc français a également rendu, le … 2013, une décision de taxation complémentaire pour le mois de décembre 2011 (cf. pièce 5 des recourants), qui n'a visiblement pas été contestée (cf. pièce 10 des recourants),

que, selon la motivation jointe à ces différentes décisions, il apparaît que celles-ci portent précisément sur les déductions et exonérations au sujet desquelles la France demande l'entraide,

que les déductions et exonérations en question ont donc fait l'objet d'un rappel d'impôt entré en force, ce qui a conduit à une mise en recouvrement des créances (cf. pièces 9 ss des recourants),

que la recourante 2 a effectué les paiements correspondants (cf. pièce 13 des recourants),

que ces éléments résultent clairement des documents produits par les recourants,

qu'il n'existe nul motif de penser que l'authenticité de ceux-ci devrait être remise en cause,

6.
qu'on ne voit guère en quoi l'entraide pourrait encore être utile à l'égard d'une reprise d'impôt qui a d'ores et déjà été liquidée,

que, certes, il n'est pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close,

que cela peut être le cas, en particulier, s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée ou qu'une procédure suspendue doit être reprise (cf. ATF 126 II 409 consid. 5b/bb),

que, dans un tel cas cependant, la Suisse est en droit d'attendre quelques explications à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance,

que, interpellée par deux fois à ce propos, l'autorité requérante s'est contentée de répondre que « au vu des circonstances particulières de ce dossier, le service vérificateur nous confirme son intérêt à obtenir une réponse à la demande d'assistance visée en objet »,

que, à défaut d'explications plus précises de la part de l'autorité requérante, les renseignements demandés n'apparaissent nullement pertinents pour la procédure menée en France, dès lors que celle-ci a d'ores et déjà fait l'objet d'une série de décisions portant précisément sur les montants litigieux,

qu'on ne voit rien non plus, ni dans le dossier ni dans les explications des autorités françaises, qui laisse croire que celles-ci souhaitent réexaminer les décisions qu'elles ont prises,

que la principale condition de l'entraide n'est donc pas remplie,

que la requête de la France est donc irrecevable,

7.
que, dans leur demande d'entraide, les autorités françaises ont indiqué que le contrôle fiscal de la recourante 2 était en cours,

que, selon ce qui a été exposé, ce contrôle venait en réalité de se terminer par une série de décisions de taxation complémentaire,

qu'ainsi, la description des faits contenue dans la demande d'assistance paraît erronée ou, à tout le moins, incomplète sur un point essentiel,

que les autorités suisses ne sauraient accorder l'entraide à la France sur la base d'une demande d'assistance à laquelle elles ne peuvent prêter foi,

que, en effet, si l'Etat requérant ne présente pas ouvertement la situation qui doit faire l'objet d'une procédure d'entraide, il devient impossible de juger du mérite de la requête et de dire si elle répond aux exigences qui découlent du droit international et du droit interne,

que, dans de telles conditions, la demande d'entraide ne respecte pas le principe de la bonne foi (cf. consid. 3 ci-dessus; arrêt du TAF A-6339/2014 du 10 mars 2015 consid. 7 [non définitif]),

que, contrairement à ce que semble croire l'autorité inférieure, le principe de la confiance qui doit régner dans les relations entre Etats (cf. ATF 128 II 407 consid. 3.2, 4.3.1, 4.3.3, 126 II 409 consid. 4; arrêts du TAF

A-4415/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.3, A-3294/2014 consid. 2.3.5) n'implique pas qu'il faille se fier aveuglément au contenu des demandes d'assistance (cf. arrêt du TAF A-6339/2014 consid. 7),

8.
que, en outre, l'assistance administrative doit respecter le principe de subsidiarité (cf. consid. 3 ci-dessus),

que ce principe implique que les autorités requérantes doivent d'abord recourir aux sources de renseignement internes dont elles disposent avant de s'adresser aux autorités d'un autre Etat (cf. arrêt du TAF A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 2.4.1, 4.3.1),

que la procédure de reprise d'impôt dont la recourante 2 a fait l'objet démontre que l'entraide n'était justement pas nécessaire, le fisc français pouvant récupérer son dû sur la base des informations dont il disposait lui-même,

que le principe de subsidiarité s'en trouve donc violé,

9.
que, au vu des circonstances, il se pourrait que l'autorité française cherche par sa demande à obtenir plus d'informations sur les personnes qui sont derrière la recourante 1, afin de savoir si celles-ci sont en règle avec le fisc,

que, si l'autorité requérante nourrit effectivement des soupçons quant à leur situation, il lui appartient alors de demander l'entraide de la Suisse au sujet de ces personnes, en présentant de manière ouverte la situation,

qu'on ne saurait lui transmettre ce genre d'informations dans le cadre d'une procédure qui concerne uniquement la recourante 2, et sur la base d'un état de fait très imprécis,

qu'à défaut d'autres explications, on doit admettre que l'autorité requérante n'a aucun indice quant à l'existence d'une infraction et qu'elle procède à une simple recherche de preuves au hasard,

que ce genre de procédé tombe sous le coup de l'interdiction de la pêche aux renseignements (cf. consid. 3 ci-dessus),

que, pour ce motif également, l'entraide ne peut être accordée,

10.
qu'en définitive, aucune des conditions matérielles de l'entraide n'apparaît comme remplie, l'une d'entre elles (la pertinence vraisemblable des renseignements demandés) ne l'étant clairement pas,

que, dans ces circonstances, il ne s'agit pas d'un simple manque de précision de la requête qui pourrait être comblé par les autorités françaises (cf. art. 6 al. 3 LAAF),

que, par conséquent, la décision attaquée doit être annulée purement et simplement,

qu'il ne s'impose pas, dès lors, de statuer sur le mérite des autres griefs soulevés par les recourants,

11.
que l'autorité inférieure, bien qu'elle succombe, ne peut se voir mettre de frais à charge (art. 63 al. 2 PA),

que les recourants ont versé une avance de frais de Fr. 10'000.—,

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

que les recourants, qui sont représentés par un mandataire professionnel (et quand bien même celui-ci est apparemment administrateur de la recourante 1), ont 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, compte tenu de l'admission pure et simple de leur recours, il convient de leur allouer des dépens complets,

que, sur la base du dossier, ceux-ci seront arrêtés à Fr. 8'000.—, à charge de l'Administration fédérale des contributions,

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

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis.

2.
La décision attaquée est annulée.

3.
Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de Fr. 10'000.— versée par les recourants leur sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

4.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 8'000.— aux recourants à titre de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. … ; acte judiciaire)

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

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 :