Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision cassée par le TF par arrêt du 05.04.2016 (2C_289/2015)

Cour I
A-7249/2014, A-7342/2014

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._____,**

tous représentés par Maître Nicolas Candaux,
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 internationale déposées par les autorités françaises le … à l'encontre des époux B. _____ et C._____ (ci-après: les recourants 2 et 3),

les décisions finales de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC ou l'autorité inférieure) datées des 11 et 13 novembre 2014 (la motivation des décisions étant adaptée au destinataire, le dispositif étant par contre le même), en vertu desquelles la Suisse accorde l'entraide à la France et, en particulier, transmet des informations à celle-ci au sujet de A._____ (ci-après: la recourante 1),

le recours de la recourante 1 du 11 décembre 2014 par lequel celle-ci conclut à l'annulation de la décision attaquée (procédure A-7249/2014),

le recours des recourants 2 et 3 du 15 décembre 2014 par lequel ceux-ci concluent également à l'annulation des décisions attaquées (procédure A-7342/2014),

l'ordonnance du juge instructeur du 3 février 2015 par laquelle les parties sont invitées à faire valoir leurs éventuels motifs d'opposition à une jonction des causes,

les courriers du 26 février 2015 de la recourante 1 et des recourants 2 et 3, ainsi que le courrier de l'autorité inférieure du 27 février 2015, par lesquels les parties indiquent qu'elles ne s'opposent pas à une jonction des causes,

les réponses de l'autorité inférieure du 27 février 2015 par lesquelles celle-ci conclut au rejet des 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 les recours de la recourante 1, d'une part, et des recourants 2 et 3, d'autre part, répondent 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),

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 les recours de la recourante 1 et des recourants 2 et 3 portent certes sur deux décisions formellement distinctes, mais que celles-ci concernent le même complexe de fait et la même problématique juridique,

que l'une ne va donc pas sans l'autre et qu'il s'agit, concrètement, de la même décision, les deux dispositifs étant d'ailleurs semblables,

que l'AFC aurait dû rendre une unique décision, le principe de la chose décidée interdisant (sauf exception) de statuer deux fois sur une même problématique (cf., par exemple, THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève/Zurich/Bâle 2011, ch. 867 ss, 944),

que, en l'occurrence, les deux décisions étant pareilles dans leur dispositif et les deux ayant été attaquées devant le Tribunal de céans, le mode opératoire suivi par l'AFC se révèle sans conséquences,

que, quoi qu'il en soit, il ne peut y avoir qu'une seule et unique solution aux deux recours, étant donné que les renseignements litigieux ne sauraient être dans un cas transmis à la France et dans l'autre retenus en Suisse, ou que la procédure ne saurait être annulée dans un cas alors qu'elle devrait se poursuivre dans l'autre,

que les deux procédures de recours doivent donc être jointes,

que, conformément à l'ordre d'entrée des recours, la cause A-7342/2014 doit être jointe à la cause A-7249/2014,

3.
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, en matière d'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 à une procédure doivent bénéficier d'un délai raisonnable pour s'exprimer, qui leur permette effectivement de faire valoir leurs arguments (cf., par exemple, PATRICK SUTTER, in : VwVG : Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, édité par Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler, Zurich/Saint-Gall 2008, ch. 11 ad art. 30 PA ; BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, in : VwVG : Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, édité par Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger, Zurich/Bâle/Genève 2009, ch. 45 ad art. 30 PA),

que le droit d'être entendu est de nature formelle (cf., par exemple, en matière d'entraide, arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013, consid. 3.1.1),

que sa violation suffit ainsi 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 la réparation d'une violation du droit d'être entendu n'est admissible devant l'autorité de recours que 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. arrêt du TAF A-4232/2013 consid. 3.1.4),

que toutefois, lorsque l'autorité fait entièrement droit aux conclusions d'une partie, elle n'est pas tenue de respecter le droit d'être entendue de celle-ci (cf. art. 30 al. 2 let. c PA),

4.
qu'en l'espèce, les recourants font valoir à titre principal une violation de leur droit d'être entendus,

qu'il appert que l'autorité inférieure a imparti un délai de cinq jours aux recourant 2 et 3 pour prendre position sur le projet de décision qui leur était soumis (décision attaquée, lettre G), alors que le dossier de la cause leur avait été communiqué deux jours plus tôt seulement (cf. décision attaquée, lettre F [les références sont faites en relation avec la décision rendue à l'égard des recourants 2 et 3),

que d'autres pièces du dossier ont encore été adressées par l'AFC aux recourants 2 et 3 pendant ce délai (décision attaquée, lettre I),

que, ayant sollicité une prolongation de celui-ci, les recourants 2 et 3 se sont vu répondre que cela était impossible "en raison d'impératifs internes" (cf. pièces 9 de l'AFC),

que, au dernier moment, l'AFC leur a accordé une prolongation de délai de quatre jours (et non pas sept, comme l'indique l'autorité inférieure; cf. pièce 12 de l'AFC) "à titre exceptionnel", et cela alors que les recourants 2 et 3 venaient précisément de lui remettre leur prise de position (cf. lettre K de la décision attaquée),

que, dans le cadre de la procédure de recours, l'autorité inférieure a produit sa réponse le 27 février 2015, alors qu'elle avait été avisée du recours par décision incidente du 19 décembre 2014,

que, autrement dit, elle a profité d'un délai de réponse de deux mois et demi,

que, certes, ce délai lui avait été accordé d'office par le Tribunal après qu'elle eut requis de nombreuses prolongations dans diverses causes pendantes,

que, toutefois, l'AFC a attendu jusqu'à l'échéance du délai pour produire sa réponse, alors qu'elle aurait pu déposer une écriture bien plus tôt si l'affaire avait été urgente,

5.
que l'autorité inférieure n'a invoqué aucun motif pour justifier le déroulement expéditif de la procédure,

qu'en particulier, elle n'a invoqué aucun des motifs prévus par l'art. 30 al. 2 PA pour ne pas entendre les parties,

qu'on ne voit d'ailleurs pas lequel de ces motifs pourrait s'appliquer ici,

qu'on ne voit pas non plus en quoi l'affaire aurait quoi que ce soit de particulièrement urgent,

que, devant le Tribunal administratif fédéral, l'autorité inférieure n'a pas vu de problème à attendre deux mois et demi avant de répondre,

qu'il n'y avait donc pas de raison pour ne pas octroyer aux parties un délai usuel pour se faire entendre,

que, manifestement, le droit d'être entendus des recourants 2 et 3 a été violé,

qu'il n'y avait nulle justification à la violation de ce droit,

que, vu la gravité de cette violation, l'affaire devrait être renvoyée à l'autorité inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision,

que, toutefois, il apparaît que le sort de la cause peut être tranché d'emblée en faveur des recourants,

que le droit d'être entendus de ceux-ci ne doit donc pas nécessairement être respecté (cf. consid. 3 ci-dessus),

6.
que l'entraide administrative avec la France est actuellement 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 (publié également au RS 0.672.934.91), dans leur teneur telle qu'elle résulte de l'Avenant du 27 août 2009 (RO 2010 5683),

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 du 8 décembre 2014 [non définitif] consid. 2.3.2),

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),

7.
que, en l'espèce, les autorités françaises ont expliqué que les recourants 2 et 3 étaient des résidents fiscaux français assujettis sur l'ensemble de leurs revenus français et étrangers, ainsi que sur tout leur patrimoine, où qu'il soit,

que ces explications sous-entendent nécessairement que ceux-ci sont assujettis à titre illimité en France,

que les autorités françaises ne donnent aucune autre explication,

qu'il résulte pourtant clairement et sans conteste possible des documents produits par eux que les recourants 2 et 3 étaient domiciliés en Espagne, puis au Luxembourg, durant la période considérée et qu'ils y étaient assujettis à l'impôt de manière illimitée (cf., en particulier, pièces 7 s. [quitus fiscal avant départ à l'étranger du fisc français], 11 s. [annonce d'arrivée et certificat de résidence au Luxembourg], 20 s. [attestation de résidence pour étranger de la police de …], 24 ss [déclarations d'impôt avec domicile principal en Espagne pour 2010, 2011 et 2012], 73 [attestation d'assujettissement en Espagne]),

que rien ne laisse supposer que l'authenticité des documents produits doive être remise en cause,

que l'état de fait présenté dans la requête d'entraide apparaît donc erroné ou à tout le moins très incomplet 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 se fier,

que, en effet, si l'Etat requérant ne présente pas de manière ouverte 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'assistance ne respecte pas le principe de la bonne foi (cf. arrêt du TAF A-6339/2014 du 10 mars 2015 consid. 7 [non définitif]),

8.
que, comme le rappelle l'autorité inférieure, le principe de la confiance qui doit régner dans les relations entre Etats implique que les explications de du pays requérant lient en principe l'administration du pays requis et que cette dernière ne doit pas remettre en cause la présentation des faits telle qu'elle résulte de la demande d'assistance (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 18 décembre 2014 consid. 3.3, A-3294/2014 consid. 2.3.5),

que, toutefois, ce principe ne vaut que dans la mesure où cette demande ne contient pas de lacune ou de contradiction manifestes (cf. arrêt du TF 2A.567/2001 du 15 avril 2002 consid. 4.1; arrêts du TAF A-1606/2014 du 7 octobre 2014 consid. 3.3 [non définitif], A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.3, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 6.1.2),

que, en l'occurrence, la demande d'entraide contient précisément une lacune de ce genre (cf. consid. 7 ci-dessus),

que, dès lors, le principe de la confiance n'interdit pas à l'AFC ni au Tribunal de céans de remettre en cause les explications contenues dans la demande d'assistance (cf. arrêt du TAF A-6339/2014 consid. 7),

9.
que, certes, l'existence d'un domicile fiscal dans un pays n'exclut en rien que celui-ci puisse être contesté par un autre Etat ni qu'il existe des domiciles fiscaux limités dans d'autres pays (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 consid. 3.2.4.3),

que, cependant, dans un tel cas, l'on est en droit d'attendre que l'Etat requérant justifie, ne serait-ce que sommairement, pourquoi il conteste le domicile reconnu dans un autre Etat ou pourquoi il estime que la personne concernée dispose d'un domicile limité sur son sol (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 consid. 3.2.4.4 ss),

que, à défaut, il est impossible de dire si les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents pour la taxation de la personne concernée,

que, à l'inverse, les recourants ont démontré ici à satisfaction qu'ils étaient assujettis à l'impôt de manière illimitée en Espagne,

que, sur cette base et à défaut d'autres explications, les renseignements demandés n'apparaissent pas comme vraisemblablement pertinents pour la perception des impôts français (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 consid. 3.2.5 ss),

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

que, s'agissant d'une description erronée ou incomplète des faits sur un point essentiel, il ne s'agit pas d'un simple manque de précision de la requête qui pourrait être comblé par les autorités françaises à la demande de l'AFC (cf. art. 6 al. 3 LAAF),

que la requête d'assistance de la France est dès lors irrecevable,

que, de ce fait, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres arguments soulevés par les recourants,

10.
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 1, d'une part, et les recourants 2 et 3, d'autre part, ont versé deux avances de frais de Fr. 10'000.— et de Fr. 7'500.— respectivement,

que celles-ci devront leur être restituées une fois le présent arrêt définitif et exécutoire,

que les recourants, qui sont représentés par un avocat, 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, sur la base du dossier, ceux-ci seront arrêtés à Fr. 5'000.— en faveur de la recourante 1 et Fr. 5'000.— en faveur des recourants 2 et 3, 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.
L'affaire A-7342/2014 est jointe à l'affaire A-7249/2014.

2.
Les recours sont admis.

3.
Les décisions finales de l'autorité inférieure du 11 novembre 2014 (A-7249/2014) et du 13 novembre 2014 (A-7342/2014) sont annulées.

4.
Il n'est pas perçu de frais de procédure. Les avances de frais de Fr. 10'000.— (dix mille francs) et Fr. 7'500.— (sept mille cinq cents francs) versées, respectivement, par la recourante 1 et les recourants 2 et 3 leur seront restituées une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

5.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 5'000.— (cinq mille francs) à la recourante 1 à titre de dépens.

6.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 5'000.— (cinq mille francs) aux recourants 2 et 3 à titre de dépens.

7.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Acte judiciaire ; annexe: réponse de l'AFC du 27 février A-7249 pour la recourante 1; réponse de l'AFC du 27 février A-7342/2014 pour les recourants 2 et 3)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. … ; Acte judiciaire)

Le président du collège :	Le greffier :
Pascal Mollard	Cédric Ballenegger

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

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 :