Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 368/2017

Arrêt du 20 avril 2017

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin et Zünd.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure
Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
recourante,

contre

1. X._____ Ltd,
2. A._____,
3. B._____,
tous les trois représentés par Me Nicolas Candaux, avocat, intimés.

Objet
Assistance administrative (CDI CH-FR),

recours contre le jugement du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 21 mars 2017.

Considérant en fait et en droit :

1.
Le 21 mai 2014, les autorités fiscales françaises ont adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) une demande d'assistance administrative en matière fiscale au sujet des époux A._____ et B._____. Dans le cadre des renseignements demandés par l'Administration fédérale, il est apparu que des documents concernaient la société londonnienne X._____ Ltd, représentée par B._____.

Par décisions des 11 et 13 novembre 2014 destinées respectivement à A._____ et B._____, ainsi qu'à X._____ Ltd, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative, les informations concernant X._____ Ltd étant toutefois limitées à B._____.

Statuant sur recours des intéressés, le Tribunal administratif fédéral, par arrêt du 20 mars 2015, a joint les causes, admis les recours et annulé les décisions de l'Administration fédérale.

Cette dernière a recouru auprès du Tribunal fédéral qui, par arrêt du 5 avril 2016, a admis le recours, annulé l'arrêt attaqué et renvoyé la cause au Tribunal administratif fédéral pour qu'il se prononce sur la question de la pertinence vraisemblable (cause 2C 289/2015 partiellement publiée in ATF 142 II 218).

2.
Alors que la procédure était à nouveau pendante devant le Tribunal administratif fédéral, les intéressés ont

communiqué, dans une écriture du 24 novembre 2016, une attestation des autorités fiscales françaises du 18 novembre 2016 certifiant qu'ils n'étaient pas assujettis à l'impôt en France. Le 20 janvier 2017, les autorités françaises ont indiqué, à la demande de l'Administration fédérale, que leur demande d'assistance pouvait en conséquence être considérée comme sans objet, ce dont cette dernière a informé le Tribunal administratif fédéral le 20 janvier 2017.

Par arrêt du 21 mars 2017, le Tribunal administratif fédéral a admis le recours et annulé la décision attaquée. Il a renoncé a percevoir des frais, mais condamné l'Administration fédérale à verser aux recourants, obtenant entièrement gain de cause, un montant de 42'342 fr. à titre de dépens.

3.
A l'encontre de l'arrêt du 21 mars 2017, l'Administration fédérale interjette un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Elle conclut à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvel examen au sens des considérants.

Il n'a pas été ordonné d'échange d'écritures.

4.
Selon l'art. 83 let. h LTF, le recours en matière de droit public est irrecevable contre les décisions en matière d'entraide administrative internationale, à l'exception de l'assistance administrative en matière fiscale. Il découle de l'art. 84a LTF que, dans ce dernier domaine, le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF. Il appartient au recourant de démontrer de manière suffisante en quoi ces conditions sont réunies (art. 42 al. 2 LTF; ATF 139 II 340 consid. 4 p. 342; 404 consid. 1.3 p. 410), à moins que tel soit manifestement le cas (arrêts 2C 594/2015 du 1er mars 2016 consid. 1.2 non publié in ATF 142 II 69, mais in RDAF 2016 II 50; arrêt 2C 963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 non publié in ATF 141 II 436 mais traduit in RDAF 2016 II 374; 2C 638/2015 du 3 août 2015 consid. 1.2, in SJ 2016 I 201; 2C 252/2015 du 4 avril 2015 consid. 3, in RDAF 2015 II 224). Il découle de la formulation de l'art. 84 al. 2 LTF que la loi ne contient qu'une liste exemplative de cas susceptibles d'être qualifiés de particulièrement importants. La présence d'une question juridique de principe suppose,
quant à elle, que la décision en cause soit déterminante pour la pratique; tel est notamment le cas lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreux cas analogues ou lorsqu'il est nécessaire de trancher une question juridique qui se pose pour la première fois et qui donne lieu à une incertitude caractérisée, laquelle appelle de manière pressante un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral (ATF 139 II 404 consid. 1.3 p. 410; arrêts précités 2C 963/2014 consid. 1.3; 2C 638/2015 consid. 1.3). Il faut en tous les cas qu'il s'agisse d'une question juridique d'une portée certaine pour la pratique (arrêts 2C 325/2017 du 3 avril 2017 consid. 3; 2C 469/2016 du 27 mai 2016 consid. 3; 2C 54/2014 du 2 juin 2014 consid. 1.1, in StE 2014 A 31.4 Nr. 20).

5.
Les juges précédents ont considéré en substance que, comme les autorités françaises avaient annoncé qu'elles retiraient leur demande, la procédure ouverte contre les époux A.B._____ devait être classée. Dès lors que l'Administration fédérale n'avait pas rendu de nouvelle décision au sens de l'art. 58 al. 1 PA, mais qu'elle avait simplement indiqué au Tribunal administratif fédéral qu'il y avait lieu de s'en tenir à la déclaration des autorités françaises, la décision attaquée existait toujours, de sorte que le recours devait être admis et la décision attaquée annulée. Statuant sur les frais de la cause, l'arrêt attaqué retient qu'au vu de l'admission du recours, l'autorité administrative succombait entièrement. Partant, il n'y avait pas lieu de percevoir de frais, mais de condamner l'Administration aux dépens, que les juges ont fixés sur la base d'une note d'honoraires et après déductions, à 42'342 fr.

6.
L'Administration fédérale considère que l'arrêt attaqué soulève deux questions juridiques de principe.

6.1. La première porte sur l'interprétation et l'application de l'art. 58 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur

la procédure administrative (PA; RS 172.021). Selon l'autorité recourante, les procédures d'assistance administrative en matière fiscale sont subordonnées à une demande formée par un Etat étranger. Il est donc important, du point de vue de l'Administration fédérale, de connaître l'étendue de ses obligations procédurales en lien avec cette disposition en présence d'éléments nouveaux apportés par les Etats requérants, alors que la cause est pendante devant le Tribunal administratif fédéral. Selon l'Administration fédérale, il est fondamental pour elle de savoir si elle est tenue de modifier, voire d'annuler sa décision initiale, dans l'hypothèse où l'Etat requérant renonce à la demande ou communique d'autres informations faisant perdre la pertinence à certains éléments, malgré l'effet dévolutif du recours interjeté devant le Tribunal administratif fédéral, ou si elle peut, comme elle l'avait fait jusqu'alors, transmettre ces informations au Tribunal administratif fédéral.

Savoir comment l'Administration fédérale doit procéder lorsque l'Etat requérant déclare renoncer à sa demande d'assistance administrative (étant précisé que seul ce cas de figure fait l'objet de l'arrêt attaqué) alors que la cause est pendante devant le Tribunal administratif fédéral relève de l'application de l'art. 58 al. 1 PA. Or, la jurisprudence s'est déjà prononcée sur l'interprétation de cette disposition dont il n'y a pas de raison de conférer une portée spéciale dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale. Comme le relève du reste l'Administration fédérale elle-même, l'effet dévolutif dont est doté le recours au Tribunal administratif fédéral implique qu'en principe le pouvoir de juger appartient à cette instance judiciaire, l'art. 58 al. 1 PA étant conçu comme une exception à ce principe en lien avec l'économie de la procédure, dans un but de simplification (cf. ATF 127 V 228 consid. 2b.bb p. 233 et les arrêts cités). Cette disposition laisse toutefois une marge de manoeuvre à l'administration, qui peut choisir, à la place de rendre une nouvelle décision en faveur du recourant (arrêt 2C 553/2015 du 26 novembre 2015 consid. 2.3; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2e éd. 2015,
p. 573), de laisser la compétence de trancher à l'instance judiciaire saisie (cf. AUGUST MÄCHLER, in Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwvG), 2008, n°14 ad art. 58 VwVG).

Il se trouve que, contrairement à ce que soutient l'Administration fédérale, l'arrêt attaqué ne retient pas que celle-ci aurait eu l'obligation, en vertu de l'art. 58 al. 1 PA, de modifier ou d'a nnuler les décisions initiales accordant l'assistance administrative, après la communication de la France selon laquelle sa demande pouvait être considérée comme sans objet. Les juges ne font que constater que l'autorité administrative aurait pu faire usage de cette possibilité, mais qu'elle ne l'a pas fait. Ils en tirent alors les conséquences procédurales, notamment sur les frais et dépens. On ne voit pas qu'un tel raisonnement soit de nature à soulever une question juridique de principe. En outre, comme l'arrêt attaqué ne supprime pas la marge de manoeuvre laissée à l'Administration fédérale par l'art. 58 al. 1 PA, celle-ci demeure libre de maintenir sa pratique et laisser le Tribunal administratif statuer ou de prendre les devants et, en cas de retrait de la demande par l'Etat requérant, de modifier sa décision en connaissance de cause. On ne voit donc pas, sous cet angle, qu'il s'agisse d'un cas particulièrement important.

6.2. La seconde question juridique de principe a trait aux conséquences que tire le Tribunal administratif fédéral de la non-utilisation de l'art. 58 al. 1 PA sur la répartition des frais et dépens. En effet, celui-ci a considéré que, puisque l'Administration fédérale n'avait pas annulé sa décision en cours de procédure, la cause n'était pas formellement devenue sans objet, de sorte qu'il n'y avait pas lieu d'appliquer les art. 5 et 15 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF; RS 173.320.2). Partant, les intéressés, recourants devant le Tribunal administratif fédéral, devaient être considérés comme ayant obtenu pleinement gain de cause (cf. art. 63 s. PA) et avaient droit au remboursement de l'ensemble de leurs frais.

Certes, ce raisonnement a pour résultat de faire supporter à l'Administration fédérale les conséquences financières du retrait de la demande d'assistance par l'Etat requérant. Il n'en demeure pas moins que ce résultat procède d'une simple application des principes et dispositions topiques sur la répartition des frais et dépens. Après avoir annulé les décisions d'assistance administrative initiales, le Tribunal administratif fédéral a estimé que, compte tenu de leurs conclusions, les recourants obtenaient entièrement gain de cause devant lui et il a fixé les frais et dépens en application des art. 63 s. PA, écartant les art. 5 et 15 FITAF, dispositions applicables aux procédures devenues sans objet. Un tel raisonnement ne relève pas d'une question juridique de principe.

L'Administration fédérale peut du reste, si les conditions de l'art. 58 al. 1 PA sont remplies et qu'elle l'estime justifié, revenir sur sa décision en cours de procédure devant le Tribunal administratif fédéral, ce qui aurait alors pour effet de permettre l'application des art. 5 et 15 FITAF. Partant, la cause ne revêt pas non plus les caractéristiques d'un cas particulièrement important sous l'angle des conséquences financières pour l'Administration fédérale. Il
convient enfin de préciser qu'il n'appartient pas au Tribunal fédéral, dans le cadre de sa cognition limitée par l'art. 84a LTF, de se prononcer sur le montant des dépens alloués par l'instance précédente.

7.
Les considérants qui précèdent conduisent à l'irrecevabilité du recours en matière de droit public (art. 107 al. 3 LTF).

8.
Il ne sera pas perçu de frais (art. 66 al. 4 LTF), ni alloué de dépens, aucun échange d'écritures n'ayant été ordonné.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est irrecevable.

2.
Il n'est pas perçu de frais ni alloué de dépens.

3.
Le présent arrêt est communiqué à la recourante, au mandataire des intimés et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 20 avril 2017
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière: Vuadens