Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision confirmée partiellement par le TF par arrêt du 13.02.2017 (2C_954/2015)

Cour I
A-6663/2014

Arrêt du 25 septembre 2015

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Marie-Chantal May Canellas, Michael Beusch, juges,
Cécilia Siegrist, greffière.

Parties

1. **X._____,**
2. **Y._____,**
les deux représentées par Maître Andrio Orler,
recourantes,

Z._____,
représentée par Maître Andrio Orler,
intimée

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

les deux demandes d'assistance administrative en matière fiscale déposées par la France le 20 décembre 2012 à l'encontre de Z._____ (ci-après: la personne concernée) société française sise à (…) et, plus précisément, au sujet des relations qu'elle entretient avec, d'une part, Y._____ et, d'autre part, avec X._____,

les divers documents et informations (bilans, compte de pertes et profits et annexes aux comptes annuels) produits le 16 janvier 2014 par l'administration fiscale du canton (…) au sujet de la société suisse Y._____ (ci-après : la recourante 1) ainsi que de la société suisse X._____ (ci-après : la recourante 2) à la demande de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure),

les différentes informations fournies par les recourantes à l'AFC le 22 avril 2014,

la décision finale de l'AFC du 14 octobre 2014 par laquelle celle-ci donne suite à la demande d'assistance des autorités françaises,

le recours déposé contre cette décision le 14 novembre 2014 par lequel les recourantes concluent au rejet de la demande d'assistance, sous suite de frais et dépens,

la réponse de l'autorité inférieure du 5 février 2015 par laquelle celle-ci conclut au rejet du recours, sous suite de frais et dépens,

les observations des recourantes du 31 mars 2015 confirmant pour l'essentiel le contenu de leurs précédentes écritures,

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, vu les dispositions transitoires de cette loi (cf. art. 24 LAAF), les demandes d'entraide litigieuses, déposées le 20 décembre 2012, sont soumises au régime de l'ancienne ordonnance du 1er septembre 2010 relative

à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI, RO 2010 4017),

que le Tribunal administratif fédéral est compétent pour statuer sur le présent recours (cf. art. 48 OACDI ; 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 l'OACDI (cf. art. 13 al. 4 OACDI),

que le recours répond manifestement aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (cf. art. 50 al. 1 et 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]),

que les recourantes jouissent sans conteste de la qualité pour recourir (cf. art. 13 al. 2 OACDI; art. 48 PA),

qu'il y a dès lors lieu d'entrer en matière,

que le Tribunal jouit d'un plein pouvoir de cognition et qu'il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (cf. art. 49, 62 al. 4 PA),

2.
que l'entraide administrative avec la France est actuellement 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 par le chiffre XI du Protocole additionnel de cette même convention (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 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]),

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 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 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 elle pouvait disposer en vertu de leur droit interne (cf. arrêt du TAF A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 4.3.1),

qu'en effet, les déclarations d'un Etat données à un autre dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (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 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.5),

que le principe susdit n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources habituelles de renseignement,

qu'une source de renseignement ne plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – comparé à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêt du TAF A-4407/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1),

que dans ce cas, l'Etat requérant bénéficie d'une certaine liberté pour décider à quel moment il souhaite déposer une demande d'entraide administrative (arrêt du TAF A-4407/2014 précité consid. 3.1.1),

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),

qu'à 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 précité consid. 2.3.3),

4.
4.1.
qu'en l'espèce, se pose tout d'abord la question de savoir si la personne concernée s'est correctement vu notifier par l'autorité inférieure le prononcé querellé,

que toutefois, le Tribunal de céans estime que sur le vu des considérations qui suivront, il n'y a pas lieu de statuer sur ce point, ladite question pouvant ainsi souffrir de rester ouverte (cf. consid. 5.2 ci-après),

4.2.
que les autorités requérantes ont demandé l'assistance de la Suisse au sujet de la personne concernée, société fille française de la recourante 1 en relation avec l'impôt sur les sociétés 2010-2011,

qu'elles expliquent dans ce cadre qu'elles procèdent au contrôle fiscal de la personne concernée,

qu'elle ont constaté que celle-ci versait des sommes en rémunération des prestations de services facturées par les recourantes et déduites des résultats soumis à l'impôt français,

qu'elles soulignent que les trois sociétés susmentionnées sont gérées par la même personne,

qu'elles souhaitent s'assurer de la réalité des prestations effectuées,

qu'elle ont indiqué que les demandes reposaient sur l'art. 28 CDI-F (cf. pièce 1 de l'autorité inférieure),

qu'elles ont déclaré qu'elles étaient conformes aux termes de cette convention,

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

qu'elles ont mentionné que les requêtes concernaient les périodes 2010 et 2011,

qu'elles ont demandé la transmission d'une copie des bilans et comptes de résultat des recourantes au titre des années 2010 et 2011,

qu'elles ont encore précisé qu'était visé l'impôt sur les sociétés pour les années 2010 et 2011,

qu'au surplus, les demandes des autorités françaises semblent complètes quant à la forme (cf. consid. 3),

5.
5.1.
que sur le fond, il ressort du dossier que la personne concernée a effectivement fait l'objet d'un contrôle fiscal concernant les exercices comptables 2009 à 2011,

que l'administrateur unique de la recourante 1 a également fait l'objet d'un tel contrôle s'agissant des années 2009 à 2011,

que s'agissant de la personne concernée, le contrôle opéré par l'autorité fiscale française a certes donné lieu à une proposition de rectification du 19 décembre 2012,

que ladite proposition a engendré un rehaussement du résultat imposable suite au refus de déduction de certaines charges locatives ainsi qu'au rejet du report du déficit 2008 sur les bénéfices des exercices 2009, 2010 et 2011,

qu'en outre, elle intervient aux termes d'un contrôle contradictoire opéré par l'autorité fiscale française,

qu'il est vrai également que cette proposition de rectification est antérieure au dépôt des requêtes d'assistance administrative, mais porte sur les mêmes périodes fiscales que celles contrôlées par le fisc français,

que cela étant, il sied de constater dans un premier temps, que la proposition susmentionnée ne fixe pas de manière définitive la créance fiscale due par la personne concernée, puisque que l'intéressé bénéficie de la possibilité de déposer des observations à son égard,

qu'en outre, il ressort dans un second temps de la motivation de ladite proposition, que celle-ci ne fait pas référence aux prestations de services prétendument effectuées par les recourantes en faveur de la personne concernée et faisant l'objet des demandes d'entraide,

qu'en effet, elle statue sur la déduction de certaines charges locatives ainsi que sur la question d'un report déficitaire sur les bénéfices 2009 à 2011,

qu'il y a donc lieu d'admettre que son objet est tout autre que celui présenté dans les demandes d'assistance administrative,

qu'ainsi l'entraide pourrait encore s'avérer utile pour la France, afin de s'assurer de la réalité des prestations de services effectuées et de procéder correctement à la taxation de la personne concernée,

que le cas d'espèce est par conséquent différent de ceux traités par le Tribunal de céans, dans lesquels des décisions de l'autorité fiscale française portaient expressément sur des points faisant l'objet de la demande d'assistance (cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 5),

que le grief des recourantes à ce sujet tombe ainsi à faux,

5.2.
qu'il sied de rappeler que la France demande l'entraide à la Suisse afin de s'assurer de la réalité des prestations de services effectuées par les recourantes en faveur de la personne concernée,

que les recourantes contestent procéder elles-mêmes à de telles prestations, mais soulignent que la personne concernée effectue, quant à elle, des prestations de services en faveur de la recourante 2,

qu'elles produisent à cet égard une convention de prestations confirmant – selon leurs dires – leurs déclarations,

qu'elles soulignent encore que l'autorité fiscale ne les a pas interrogées à ce sujet ni invitées à produire les documents pertinents propres à corroborer leurs affirmations,

que certes, l'autorité fiscale française ne pouvait, sur la base des documents qu'elle avait à disposition, s'assurer de la réalité des prestations de services ainsi que de l'identité du prestataire,

qu'en effet les documents susdits font état de prestations de services effectuées par la personne concernée en faveur des recourantes et non l'inverse,

que cela étant, si l'autorité fiscale émettait des doutes quant à l'effectivité des prestations de services susdites ou quant à la question de savoir qui effectuait de telles prestations et en faveur de quelle société, elle pouvait se renseigner auprès du contribuable dans le cadre de la procédure de contrôle et requérir d'éventuelles pièces justificatives,

qu'en effet, il ressort du Livre des procédures fiscales français que l'autorité dispose, dans le cadre de contrôle fiscaux, de la faculté de demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissement relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés (art. L10 du Livre des procédures fiscales),

qu'en l'absence de telles justifications, ladite autorité est en outre légitimée à refuser la déduction susmentionnée, la charge de la preuve des éléments diminuant la créance fiscale incombant au contribuable,

que les considérations qui précèdent sont d'autant plus justifiées que le Tribunal de céans a déjà constaté dans sa jurisprudence qu'il était possible pour l'autorité fiscale française de procéder à un rappel d'impôt lorsque des déductions invoquées s'avéraient injustifiées (cf. arrêt du TAF A-6287/2014 précité consid. 5),

6.
que dès lors, on ne voit guère en quoi l'entraide pourrait être utile afin de contrôler la réalité des prestations de services en question, l'autorité fiscale française étant légitimée à ne pas en tenir compte et à refuser la déduction y relative,

que certes, il n'est pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements précis au sujet des activités déployées par une société afin de statuer sur l'admissibilité d'une déduction dans le cadre d'un contrôle fiscal,

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,

qu'ici, l'autorité requérante s'est contentée d'indiquer qu'elle souhaitait vérifier la réalité des prestations de services effectuées, selon elle, par les recourantes en faveur de la personne concernée (cf. demande d'assistance, pièce 1 de l'AFC),

qu'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 pourrait, en l'absence de justifications produites par l'assujetti, refuser la déduction litigieuse,

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

que la requête de la France est donc irrecevable,

7.
qu'en outre, l'assistance administrative doit respecter le principe de subsidiarité (cf. consid. 3 ci-dessus),

que la possibilité de refuser les déductions invoquées par le contribuable ainsi que de procéder, selon les cas, à un rappel d'impôt démontrent 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,

8.
qu'au vu des circonstances, il se pourrait que l'autorité française cherche par sa demande à obtenir plus d'informations sur les recourantes et leur administrateur, afin de savoir s'ils sont en règle avec le fisc,

que, si l'autorité requérante nourrit effectivement des soupçons quant à leurs situations, il lui appartient alors de demander l'entraide à 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 personne concernée, 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,

9.
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 recourantes,

10.
que l'autorité inférieure, bien qu'elle succombe, ne peut se voir mettre de frais à charge (art. 63 al. 2 PA),

que les recourantes 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 recourantes, qui sont représentées par un mandataire professionnel, 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 leurs recours, il convient de leur allouer des dépens complets,

que, sur la base du dossier, ceux-ci sont arrêtés à Fr. 6'500.- TVA comprise, à charge de l'Administration fédérale des contributions,

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 recourantes leur sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

4.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 6'500.— aux recourantes à titre de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourantes (Acte judiciaire)
– à l'intimée (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (Acte judiciaire)

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

Le président du collège :	La greffière :
Pascal Mollard	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 :