Urteilskopf

142 II 218

17. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause Administration fédérale des contributions contre X. et consorts (recours en matière de droit public) 2C_289/2015 du 5 avril 2016

Regeste (de):
Art. 31 VRK; Art. 28 Ziff. 1 DBA CH-FR; Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 15 Abs. 1 StAhiG; Art. 30 Abs. 1 VwVG; Amtshilfe in Steuersachen; Frist zur Stellungnahme zu einem Verfügungsentwurf über die Gewährung um Steueramtshilfe; Zulässigkeit eines Ersuchens in Bezug auf Personen, die beanspruchen, in einem Drittstaat steuerrechtlich ansässig zu sein.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung muss den Beschwerdeberechtigten eine Frist von wenigstens zehn Tagen zugestehen, damit sie zum Verfügungsentwurf über die Gewährung um Steueramtshilfe Stellung nehmen können (E. 2).

Wenn das Steueramtshilfeersuchen zum Ziel hat, die Steuerveranlagung von Personen, die der ersuchende Staat als seine Steueransässige ansieht, zu vervollständigen, kann man aus der Tatsache, dass ein Drittstaat diese Personen ebenfalls als seine Steueransässige ansieht, nicht folgern, dass der ersuchende Staat in böser Absicht gehandelt hat, und daraus auf die Unzulässigkeit des Ersuchens schliessen (E. 3).

Regeste (fr):
Art. 31 CV; art. 28 par. 1 CDI CH-FR; art. 29 al. 2 Cst.; art. 15 al. 1 LAAF; art. 30 al. 1 PA; assistance administrative en matière fiscale; délai pour se déterminer sur un projet de décision accordant l'assistance; recevabilité d'une demande visant des personnes revendiquant une résidence fiscale dans un Etat tiers.

L'Administration fédérale des contributions doit accorder un délai d'au moins dix jours aux personnes habilitées à recourir pour se déterminer sur un projet de décision accordant l'assistance administrative en matière fiscale (consid. 2).

Lorsque la demande d'assistance administrative a pour but de compléter l'assiette de l'impôt de personnes que l'Etat requérant considère comme faisant partie de ses résidents fiscaux, l'on ne peut inférer du fait qu'un Etat tiers considère aussi ces personnes comme des résidentes fiscales de cet Etat que l'Etat requérant aurait agi de mauvaise foi et en conclure à l'irrecevabilité de la demande (consid. 3).

Regesto (it):
Art. 31 CV; art. 28 par. 1 CDI CH-FR; art. 29 cpv. 2 Cost.; art. 15 cpv. 1 LAAF; art. 30 cpv. 1 PA; assistenza amministrativa in materia fiscale; termine per esprimersi su un progetto di decisione con cui viene concessa l'assistenza; ammissibilità di una domanda che concerne delle persone che rivendicano una residenza fiscale in uno Stato terzo.

Alle persone legittimate a ricorrere l'Amministrazione federale delle contribuzioni deve concedere un termine di almeno 10 giorni per esprimersi su un progetto di decisione che accorda l'assistenza amministrativa in materia fiscale (consid. 2).

Quando la domanda di assistenza amministrativa ha per obiettivo di completare la base di calcolo dell'imposta di persone che lo Stato richiedente reputa suoi residenti fiscali, la circostanza che uno Stato terzo considera anche lui queste persone come suoi residenti fiscali non permette ancora di ritenere che lo Stato richiedente abbia agito in mala fede e di riflesso di dichiarare inammissibile la domanda di assistenza amministrativa (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 219

BGE 142 II 218 S. 219

A. 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./B. Lors du contrôle fiscal dont ils faisaient l'objet en France, il était apparu qu'ils avaient consulté la société genevoise C. Ltd pour effectuer des placements financiers et les autorités françaises les soupçonnaient d'avoir eu recours à cette société pour effectuer des placements non déclarés en France. Or, en tant que résidents français, les époux A./B. avaient l'obligation de déclarer les comptes bancaires qu'ils avaient ouverts à l'étranger et ceux sur lesquels ils disposaient d'une procuration, et de reporter dans leur déclaration d'impôt l'ensemble de leurs revenus et fortune de source française et étrangère. La France souhaitait dès lors obtenir une copie des contrats que cette société avait conclus avec l'un et/ou l'autre des époux, des informations sur la nature et le montant des avoirs aux 1er janvier 2010 à 2013 qu'elle gérait pour le compte de l'un et/ou l'autre des époux, qu'ils soient détenus directement ou indirectement, ainsi que le montant et la nature des revenus que ces avoirs avaient produits en 2011 et 2012, avec indication de la date, du libellé et du numéro de compte crédité (art. 105 al. 2 LTF). Le 29 septembre 2014, l'Administration fédérale a requis la société C. AG de transmettre les renseignements demandés par la France et d'informer les personnes concernées de l'ouverture de la procédure. Le 16 octobre 2014, C. a, notamment, transmis à l'Administration fédérale les renseignements sollicités par la France, qui incluaient des pièces relatives à la société X., société représentée par B. (art. 105 al. 2 LTF).

BGE 142 II 218 S. 220

Le 13 octobre 2014, les époux A./B. ont fait savoir à l'Administration fédérale qu'ils s'opposaient à la demande d'assistance du 21 mai 2014 et ont demandé à pouvoir consulter le dossier (art. 105 al. 2 LTF). Le 20 octobre 2014, l'Administration fédérale a notamment transmis aux époux A./B. le résumé du contenu de la demande d'assistance du 21 mai 2014 (arrêt attaqué consid. 4 et art. 105 al. 2 LTF). Le 22 octobre 2014, elle leur a communiqué son projet de décision d'octroi d'assistance administrative et les documents qu'elle entendait transmettre, qui comportaient les documents concernant X. (art. 105 al. 2 LTF), en leur impartissant un délai de cinq jours pour se déterminer. Le 27 octobre 2014, les époux A./B. ont réitéré leur opposition à l'octroi de l'assistance administrative et sollicité une prolongation au 30 novembre 2014 du délai pour se déterminer sur le projet de décision (art. 105 al. 2 LTF). Le 28 octobre 2014 (art. 105 al. 2 LTF), l'Administration fédérale a refusé de prolonger le délai en invoquant des impératifs internes. Une prolongation de quatre jours leur a toutefois été accordée le 3 novembre 2014, alors que les époux venaient de remettre à l'Administration fédérale leur prise de position (arrêt attaqué consid. 4 et art. 105 al. 2 LTF).

B. Par deux décisions finales adressées à X. pour l'une (décision du 11 novembre 2014 publiée dans la Feuille fédérale en application de l'art. 17 al. 3 LAAF [art. 105 al. 2 LTF]), et aux époux A./B. pour l'autre (décision du 13 novembre 2014), l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à la France. Les destinataires respectifs de ces décisions les ont contestées auprès du Tribunal administratif fédéral, concluant à leur annulation. Dans leur recours, les époux A./B. ont invoqué une violation de leur droit d'être entendus en lien avec le délai de cinq jours qui leur avait été imparti par l'Administration fédérale le 22 octobre 2014. Au fond, ils faisaient valoir qu'ils n'étaient pas résidents fiscaux français, mais espagnols, lors de la période visée par

la demande, de sorte que la demande d'assistance administrative française devait être rejetée. Par arrêt du 20 mars 2015 (A-7249/2014 / A-7342/2014), le Tribunal administratif fédéral a joint les causes, admis les recours et annulé les décisions des 11 et 13 novembre 2014 de l'Administration fédérale. En substance, il a d'abord retenu que l'Administration fédérale avait gravement violé le droit d'être entendu des époux A./B. en ne

leur accordant qu'un délai de cinq jours pour se déterminer sur la demande d'assistance administrative française, sans invoquer de motif pour justifier le caractère expéditif de la procédure. Il n'y avait toutefois pas lieu de renvoyer la cause à l'Administration fédérale en raison de ce vice, son sort pouvant être tranché en faveur des intéressés. La demande de la France reposait en effet sur l'affirmation, non étayée, selon laquelle les époux A./B. étaient domiciliés dans ce pays durant la période considérée; or, ces derniers avaient produit des documents établissant qu'ils étaient domiciliés en Espagne, puis au Luxembourg durant la période visée par la demande. Celle-ci s'avérait dès lors erronée ou à tout le moins incomplète, elle ne respectait pas le principe de la bonne foi et les renseignements demandés ne remplissaient de ce fait pas non plus la condition de la pertinence vraisemblable. Elle devait en conséquence être déclarée irrecevable.

C. L'Administration fédérale interjette un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral à l'encontre de cet arrêt. Elle conclut principalement, sous suite de frais, à l'admission du recours et à l'annulation de l'arrêt attaqué; subsidiairement, à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvel arrêt dans le sens des considérants. (...)
Le Tribunal fédéral a admis le recours.
(extrait)

Erwägungen

Extrait des considérants:

2. La première question litigieuse a trait au droit d'être entendu.

2.1 Le Tribunal administratif fédéral retient que l'Administration fédérale a gravement violé le droit d'être entendu des époux A./B. en ne leur accordant qu'un délai de cinq jours pour se déterminer sur son intention d'accorder l'assistance administrative à la France. Or, il n'y avait aucune raison de ne pas leur octroyer un délai usuel pour se faire entendre, l'affaire ne présentant pas de caractère urgent. L'Administration fédérale avait du reste elle-même utilisé l'entier du délai de deux mois et demi qu'il lui avait imparti pour déposer une réponse aux recours interjetés devant lui. L'Administration fédérale soutient que la procédure d'assistance administrative en matière fiscale doit être menée de manière diligente en vertu du principe posé à l'art. 4 al. 2 de la loi fédérale du

28 septembre 2012 sur l'assistance administrative en matière fiscale (LAAF; RS 651.1). Elle relève qu'en

l'occurrence, les époux A./B. ont bénéficié de onze jours calendaires pour se déterminer: en effet, après s'être vu impartir un délai de cinq jours - qui avait en réalité représenté sept jours calendaires -, ils avaient obtenu une prolongation de délai de quatre jours, ce qui leur avait, en définitive, permis de se déterminer dans un délai de neuf jours, correspondant à onze jours calendaires. Un tel délai avait respecté leur droit d'être entendus. L'Administration fédérale reproche aussi aux juges précédents d'avoir examiné la question du droit d'être entendu à la lumière de circonstances de fait survenues au stade du recours devant eux, ce qui ne serait pas conforme à la jurisprudence. Les intimés contestent que la question du respect de leur droit d'être entendus soit examinée sur la base d'un délai de onze jours calendaires. Par cette computation, étrangère au système procédural, la recourante rallongerait de manière factice le délai de cinq jours qui leur a été imparti. Ils relèvent aussi que l'Administration fédérale n'a entrepris de récolter des informations auprès de C. que plus de quatre mois après avoir reçu la demande d'assistance. Elle n'avait ainsi elle-même pas respecté le principe de diligence dont elle se prévalait.

2.2 L'on peut d'emblée suivre les intimés lorsqu'ils contestent que l'examen du respect du droit d'être entendu doive être effectué en lien avec un délai de onze jours calendaires. C'est bien la validité du délai de cinq jours que l'Administration fédérale leur a imparti qui doit être examinée au regard du droit d'être entendu. Dès lors, il n'y a pas lieu de prendre en considération le fait que la recourante leur a transmis un résumé de la demande d'assistance deux jours avant de fixer ce délai, ni le fait qu'elle leur a finalement accordé une prolongation de quatre jours, alors qu'ils s'étaient déjà déterminés. De même, la validité du délai de cinq jours ne saurait non plus s'apprécier au regard du temps dont a disposé la recourante pour déposer une réponse devant les juges précédents.

2.3 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 p. 52 s.; ATF 141 V 557 consid. 3.1 p. 564;

ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282; arrêts 2C_782/2015 du 19 janvier 2016 consid. 3.1; 4A_178/2015 du 11 septembre 2015 consid. 3.2, non publié in ATF 141 III 433).

2.4 Dans la procédure d'assistance administrative en matière fiscale, l'Administration fédérale doit informer, selon les modalités décrites aux art. 14 et 14a LAAF, les personnes concernées et les autres personnes habilitées à recourir quant au principe de l'échange et à l'étendue des informations qu'elle entend communiquer (DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2e éd. 2015, p. 262). Selon l'art. 15 LAAF, les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. Les dispositions de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021) sont applicables pour autant que la LAAF n'en dispose pas autrement (cf. le renvoi de l'art. 5 al. 1 LAAF). Entre notamment en ligne de compte l'art. 30 al. 1 PA, selon lequel l'autorité entend les parties avant de prendre une décision. Cette disposition, conjuguée avec l'art. 15 LAAF, implique que l'Administration fédérale doit impartir un délai aux personnes habilitées à recourir pour se déterminer avant de rendre sa décision (CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], 2014, n°199 ad art. 15 LAAF). Si celles-ci consentent à la remise des renseignements à l'autorité requérante, elles en informent l'Administration fédérale par écrit (cf. art. 16 al. 1 LAAF); dans ce cas, celle-ci clôt la procédure en transmettant les renseignements (cf. art. 16 al. 2 LAAF). Si elles ne consentent pas à la transmission des renseignements, l'Administration fédéra-

le leur notifie une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre (cf. art. 17 LAAF).

2.4.1 Le délai que l'Administration fédérale doit impartir en application des art. 15 LAAF et 30 al. 1 PA doit être convenable, c'est-à-dire qu'il doit être fixé de telle manière que l'exercice concret du droit d'être entendu, le cas échéant par la voix d'un mandataire, soit possible sans difficulté. Lorsqu'une personne est appelée à se déterminer par écrit, le délai doit être suffisant pour permettre de concevoir et de rédiger une prise de position étayée (MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im

Verwaltungsverfahren, 2000, p. 341 s.; PATRICK SUTTER, in Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, n°11 ad art. 30 VwVG; KIENER/RÜTSCHE/KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 2e éd. 2015, p. 160; WALDMANN/BICKEL, in Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2e éd. 2016, n°48 ad art. 30 VwVG). Ce délai doit être fixé en fonction de l'ensemble des circonstances concrètes du cas d'espèce, du degré de complexité de l'état de fait et des questions juridiques qu'il pose (ALBERTINI, op. cit., p. 342; WALDMANN/BICKEL, op. cit., p. 689). L'économie et l'efficacité de la procédure ("Verfahrensbeschleunigung") doivent également être prises en considération (WALDMANN/BICKEL, op. cit., eo loco). Une limitation du délai à quelques jours ne peut se justifier que dans des situations d'urgence (SUTTER, op. cit., n°11 ad art. 30 VwVG).

2.5 La procédure d'assistance administrative est par ailleurs régie par le principe de diligence exprimé à l'art. 4 al. 2 LAAF.

2.5.1 Ce principe est concrétisé dans la loi par l'absence de féries (cf. les art. 5 al. 2 LAAF, excluant l'application de l'art. 22a al. 2 PA, et 46 al. 2 LTF), par le fait que la procédure ne prévoit qu'un seul échange d'écriture (art. 19 al. 4 LAAF), que le recours devant la Cour de céans doit être formé dans les dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF) et qu'une décision d'irrecevabilité doit être rendue dans les quinze jours par le Tribunal fédéral (art. 107 al. 3 LTF; SCHODER, op. cit., n°199 ad art. 15 LAAF; BEUSCH/SPÖRRI, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, in Internationales Steuerrecht, n°333 ad art. 26 OECD MA [Abschnitt VI: Besondere Bestimmungen]; DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale - une vue d'ensemble, Archives 81 p. 191). Selon le Message du Conseil fédéral, le principe de diligence consacré dans la LAAF oblige l'Administration fédérale à mener la procédure rapidement, lui permet d'ordonner la remise des renseignements demandés dans un délai bref et de refuser les demandes de prolongation de délai qu'aucune circonstance particulière ne justifie (Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5783 ad art. 4 al. 2). Comme le relève un auteur, ce principe sert en premier lieu les intérêts de la Suisse à un fonctionnement correct de l'assistance administrative vis-à-vis des Etats requérants, et non pas ceux des contribuables visés par une demande (SCHODER, op. cit., n°43 ad art. 4 LAAF).

2.6 Traiter une demande de manière diligente ne signifie pas que la procédure doit être menée systématiquement comme s'il s'agissait d'une situation urgente qui pourrait justifier une limitation du droit d'être entendu par l'octroi de très brefs délais. Dans le domaine de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale, le

Tribunal fédéral a du reste retenu que le principe de célérité de la procédure consacré à l'art. 17a EIMP ne pouvait avoir pour conséquence de supprimer ou de restreindre le droit d'être entendu des parties (ATF 124 II 132 consid. 2b p. 138). Cette règle est également applicable, par analogie, dans le domaine de l'assistance administrative, régi par le principe de diligence.

2.7 En outre, il n'existe pas d'engagements conventionnels auxquels la Suisse aurait souscrit qui auraient pour effet de limiter le droit d'être entendu des personnes habilitées à recourir au cours de la procédure d'assistance administrative, ou de rythmer celle-ci en imposant des délais précis. En ce qui concerne l'échange de renseignements avec la France, 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 en vigueur depuis le 26 juillet 1967 (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91) prévoit au contraire (cf. ch. XI du Protocole additionnel) que les règles de procédure administrative relatives aux droits du contribuable s'appliquent dans l'Etat requis, tout en relevant que leur application ne peut entraver ou retarder indûment les échanges effectifs de renseignements. Or, le fait d'octroyer aux personnes habilitées à recourir un délai raisonnable pour s'exprimer sur un projet de décision d'octroi d'assistance administrative ne peut être considéré comme un fait retardant indûment l'échange effectif de renseignements. Le Conseil fédéral a du reste expressément souligné que le droit d'être entendu était protégé (Message du 27 novembre 2009 complémentaire au Message du 6 mars 2009 concernant l'approbation du nouvel avenant à la convention contre les doubles impositions avec la France, FF 2010 1415).

2.7.1 Il découle de ce qui précède qu'en l'occurrence, le délai de cinq jours que l'Administration fédérale a imparti aux époux A./B. pour se déterminer sur son projet de décision d'octroi de l'assistance administrative était insuffisant pour leur permettre de prendre connaissance du dossier et de se déterminer sur le principe et l'étendue de l'assistance administrative envisagée par l'Administration fédérale. Un tel délai a violé leur droit d'être entendus, sans que le principe de

diligence ne puisse justifier cette violation ni que des circonstances particulières ne révèlent une situation d'urgence (supra consid. 2.4.1 in fine). Pour garantir le droit d'être entendu des intimés, l'Administration fédérale aurait dû leur accorder d'emblée un délai d'au moins dix jours en application des art. 15 LAAF et 30 al. 1 PA. Un tel délai, qui se retrouve dans d'autres procédures (cf. par exemple dans la procédure sommaire de l'art. 314 du Code de procédure civile [CPC; RS 272]), apparaît raisonnable. C'est du reste un délai de dix jours qui est prévu pour les recours au Tribunal fédéral dans les matières visées à l'art. 100 al. 2 LTF, dont fait partie l'assistance administrative en matière fiscale. A cela s'ajoute que le destinataire de la décision de l'Administration fédérale dispose d'un délai de trente jours pour former un recours devant le Tribunal administratif fédéral. Dans ces circonstances, et par analogie avec les dispositions précitées, il incombera à l'Administration fédérale d'accorder désormais à tout le moins un délai de dix jours aux personnes habilitées à recourir en application des art. 15 LAAF et 30 al. 1 PA, sous réserve des situations d'urgence et sans préjudice de l'application de l'art. 22 al. 2 PA.

2.8 Reste à examiner les conséquences de la violation du droit d'être entendu dans le cas d'espèce.

2.8.1 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 135 I 187 consid. 2.2 p. 190; ATF 126 I 19 consid. 2d/bb p. 24). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 p. 285; ATF 133 I 201 consid. 2.2 p. 204; ATF 118 Ib 111 consid. 4b p. 120 s.; ATF 116 Ia 94 consid. 2 p. 95). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux

de la partie lésée; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 p. 197 s.; ATF 136 V 117 consid. 4.2.2.2 p. 126 s.; ATF 133 I 201 consid. 2.2 p. 204 ss; arrêts 5A_897/2015 du 1er février

2016 consid. 3.2.2; 1B_24/2015 du 19 février 2015 consid. 2.1; 2C_980/2013 du 21 juillet 2014 consid. 4.3; 2C_1043/2013 du 11 juin 2014 consid. 2.2).

2.8.2 En l'occurrence, les époux A./B. ont eu trente jours pour recourir auprès du Tribunal administratif fédéral (cf. art. 19 LAAF; art. 31 ss LTAF [RS 173.32]et 50 PA), qui a disposé d'un plein pouvoir de cognition et qui n'était pas lié par les motifs invoqués par les parties (cf. art. 49 et 62 al. 4 PA). Ils ont donc eu à disposition un délai suffisant, devant les juges précédents, pour se déterminer sur la demande d'assistance administrative et faire valoir l'entier de leurs arguments pour s'y opposer. Le vice a donc été réparé devant le Tribunal administratif fédéral. En outre, même si l'on devait retenir que l'Administration fédérale avait gravement violé le droit d'être entendu des intéressés, point qui peut rester ouvert en l'espèce, le renvoi de la cause à l'Administration fédérale constituerait de toute manière en l'occurrence une vaine formalité.

3. Le deuxième point litigieux a trait à la recevabilité de la demande d'assistance administrative formée par la France le 21 mai 2014.

3.1 Selon le Tribunal administratif fédéral, qui applique l'art. 7 LAAF (cf. consid. 6 in fine de l'arrêt attaqué), cette demande est irrecevable, car elle a été formée de mauvaise foi par les autorités françaises. Les relations entre Etats sont certes régies par le principe de confiance, mais celui-ci n'est applicable que dans la mesure où la demande d'assistance ne contient pas de lacune ou de contradiction manifestes. Or, la demande du 21 mai 2014 présente, selon les juges précédents, de tels vices: elle repose sur l'affirmation non étayée selon laquelle les époux A./B. étaient domiciliés en France durant la période sous contrôle, alors que ceux-ci ont établi qu'ils étaient alors assujettis de manière illimitée en Espagne. L'existence d'un domicile fiscal dans un Etat n'exclut certes pas que celui-ci puisse être contesté ni qu'il existe des domiciles fiscaux limités dans d'autres Etats, mais dans un tel cas, l'Etat requérant doit alors motiver sa demande, même sommairement, et indiquer en quoi les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents, faute de quoi il n'est pas possible pour l'Etat requis d'en juger. L'état de fait présenté dans la demande d'assistance apparaît donc, selon les juges précédents, erroné ou à tout le moins très incomplet sur un point essentiel et celle-ci ne peut de ce fait pas non plus être complétée par les autorités françaises sur requête de l'Administration fédérale.

La recourante soutient en substance que le principe de confiance entre Etats implique que la bonne foi des Etats est présumée aussi longtemps qu'il n'existe pas d'indices clairs la remettant en cause. En l'occurrence, la France a indiqué être en possession d'éléments lui permettant de considérer que les époux A./B. étaient domiciliés en France durant la période sous contrôle, la requête mentionnant une adresse et l'existence d'un assujettissement fiscal dans ce pays. Le fait que les intimés aient fourni des pièces attestant leur assujettissement fiscal en Espagne n'est pas de nature à remettre en cause la bonne foi de l'Etat requérant. Au demeurant, il n'appartient pas à l'Etat requis de prendre position sur la détermination de la résidence fiscale des contribuables

visés, la question d'une éventuelle double imposition devant être tranchée dans le cadre d'une procédure amiable. Les intimés sont d'avis que les critiques formées par l'Administration fédérale ont trait à l'établissement des faits et qu'elle n'a pas motivé en quoi les juges précédents les auraient établis arbitrairement, conformément aux exigences de l'art. 97 LTF. Son grief devrait donc être rejeté. Au fond, ils soutiennent que les juges précédents ont à bon droit remis en cause la bonne foi de la France.

3.2 L'échange de renseignements est régi par l'art. 28 CDI CH-FR. Aux termes du par. 1 de cette disposition, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention.

3.3 Le principe de la bonne foi libellé à l'art. 31 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV; RS 0.111) est applicable dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale. Il signifie, notamment, qu'un Etat est présumé agir de bonne foi. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant. Ainsi, s'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, il lui impose néanmoins de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci

(ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 p. 167). En droit interne, l'art. 7 let. c LAAF prévoit qu'il n'est pas entré en matière lorsque la demande viole le principe de la bonne foi.

3.4 Le législateur suisse a par ailleurs énuméré, à l'art. 6 al. 2 LAAF, une liste d'informations que doit comporter une demande d'assistance administrative en matière fiscale. Si une information manque, l'Administration fédérale doit en informer l'autorité requérante par écrit et lui donner la possibilité de la compléter (art. 6 al. 3 LAAF). La liste de l'art. 6 al. 2 LAAF étant subsidiaire, les indications sur le contenu de la demande figurant au par. 3 ch. XI du Protocole additionnel de la CDI CH-FR priment. Celles-ci exigent que l'Etat requérant fournisse des informations relatives au nom, à l'adresse et à l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle (let. a) et à la période fiscale visée par la demande (let. b). L'Etat requérant doit aussi fournir une description des renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle il souhaite les recevoir (let. c), le but fiscal poursuivi (let. d) et, dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (let. e).

3.5 En l'espèce, les autorités françaises ont indiqué l'adresse en France des époux A./B. (art. 105 al. 2 LTF) et fait valoir qu'en tant que résidents fiscaux français, ils avaient l'obligation de déclarer l'ensemble de leurs revenus et de leurs éléments de fortune mondiaux. Les juges précédents sont d'avis que le fait que les époux A./B. aient été assujettis de manière illimitée dans un Etat tiers durant la période visée par la demande d'assistance administrative de la France, comme les intimés l'ont soutenu, remet en cause la présomption de bonne foi de la France. Tel n'est toutefois pas le cas, pour les motifs exposés ci-après.

3.6 Il peut arriver que les contribuables dont l'Etat requérant fait valoir qu'ils sont résidents fiscaux de cet Etat en vertu des critères de son droit interne soient aussi considérés comme des résidents fiscaux d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. Il ne faut ainsi pas confondre la résidence fiscale (et l'assujettissement illimité qui en découle) d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne avec la question de la détermination de la résidence fiscale de cette personne au plan international. L'une n'implique pas forcé-

ment l'autre, puisqu'en cas de prétentions concurrentes entre Etats, la résidence fiscale au plan international se détermine,

BGE 142 II 218 S. 230

si une convention de double imposition a été conclue, par l'application des dispositions en cascade qu'elle prévoit (cf. art. 4 du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune [ci-après: MC OCDE]; ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 p. 169 et les références). Or, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF précité consid. 2.2.2 in fine).

3.7 Dans l' ATF 142 II 161 précité, la demande d'assistance administrative formée par la France visait des contribuables par ailleurs assujettis à l'impôt en Suisse de manière illimitée. La Cour de céans a retenu que, dans la mesure où l'Etat requérant avait respecté toutes les exigences formelles requises, la Suisse ne pouvait pas exiger de l'Administration fédérale qu'elle procède à un contrôle pour vérifier que les assertions françaises n'étaient pas purement formelles, sauf à adopter une attitude de défiance vis-à-vis de la France qui serait contraire à l'art. 31 CV (consid. 2.4). L'Etat requérant était aussi légitimé à former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif avec la Suisse en tant qu'Etat requis, et ce afin d'obtenir d'elle des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente. Au surplus, cet arrêt constate que l'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue d'un éventuel litige sur l'existence d'un assujettissement illimité à l'impôt pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider la position de l'Etat requérant quant à la résidence fiscale du contribuable concerné (consid. 2.2.2). Il ressort de cette jurisprudence qu'il incombe aux contribuables visés par une demande d'assistance et qui contestent être assujettis de manière illimitée dans l'Etat requérant au plan international de faire valoir leurs arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent leur position devant les autorités administratives et judiciaires de cet Etat; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés (cf. art. 4 MC OCDE) ou par le recours à la procédure amiable (cf. art. 26 MC OCDE). Une telle question - qui relève avant tout de l'application du droit et non pas uniquement de l'établissement des faits comme le soutiennent les intimés - n'intéresse pas la Suisse dans le contexte de la procédure d'assistance

BGE 142 II 218 S. 231

administrative. Elle n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la compétence formelle pour la trancher (cf. ATF précité consid. 2.2.2 in fine). L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète. Les juges précédents ne retiennent au surplus pas que la demande ne contiendrait pas toutes les informations requises par le par. 3 ch. XI du Protocole additionnel.

3.8 Il découle de ce qui précède qu'en déclarant irrecevable pour mauvaise foi la demande d'assistance administrative formée par la France le 21 mai 2014, les juges précédents ont violé l'art. 31 CV, l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR et l'art. 7 let. c LAAF. Le recours doit donc être admis sur ce point. (...)