

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 988/2015

Arrêt du 29 mars 2017

Ile Cour de droit public

Composition

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

Participants à la procédure

Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI, Entraide administrative,
recourante,

contre

1. A. _____,

2. B. _____,

tous les deux représentés par
Me Raphaël Reinhardt, avocat,
intimés.

Objet

Assistance administrative CDI CH-FR,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 21 octobre 2015.

Faits :

A.

A.a. Le 23 décembre 2013, la Direction générale des finances publiques françaises (ci-après: l'autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) une demande d'assistance administrative concernant des contribuables figurant dans des listes annexées, en lien avec l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les bénéfices des années 2010 et 2011, ainsi qu'avec l'impôt sur la fortune des années 2010, 2011 et 2012. L'autorité requérante y exposait que les contribuables visés faisaient l'objet d'un contrôle fiscal ouvert sur la base d'informations que lui avaient transmises les autorités judiciaires françaises. Il en ressortait qu'ils avaient été en relation d'affaires avec la banque C. _____ et que des transferts d'argent avaient été effectués sur des comptes bancaires ouverts en Suisse et non déclarés en France. Or, les résidents fiscaux français avaient l'obligation de déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger, ceux sur lesquels ils détenaient une procuration, ainsi que les revenus de source française ou étrangère et le patrimoine situé en France et à l'étranger; quant aux non-résidents, ils étaient tenus de déclarer les revenus de source française (art. 105 al. 2

LTF).

L'autorité requérante souhaitait dès lors obtenir des renseignements au sujet des comptes bancaires ouverts auprès de la banque C. _____ en Suisse (ci-après: la Banque), dont les contribuables mentionnés dans ces

listes étaient directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayants droit économiques, ainsi que ceux pour lesquels ils disposaient d'une procuration (à savoir les formulaires A, les relevés de fortune et les relevés de compte faisant apparaître tous les mouvements). S'agissant des personnes non-résidentes fiscales en France au cours des périodes visées, la communication des informations bancaires pouvait être limitée aux seuls flux de source française (art. 105 al. 2 LTF).

A.b. A. _____, ressortissant français domicilié dans le canton de Genève depuis la fin de l'année 2010, faisait partie, en tant que résident français (art. 105 al. 2 LTF), des personnes dont le nom était mentionné dans les listes annexées à la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013.

Déférant à une ordonnance de production de l'Administration fédérale, la Banque a transmis les documents requis concernant A. _____ le 1er avril 2014.

B.

B.a. Par décision finale du 29 septembre 2014, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à la France s'agissant de A. _____ et décidé de lui transmettre les renseignements suivants (art. 105 al. 2 LTF) :

- les relevés de compte pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 relatifs aux relations bancaires n°xxx, yyy et zzz
- les relevés de fortune aux 1er janvier 2010, 2011 et 2012 relatifs à ces relations bancaires
- les formulaires A concernant ces relations bancaires.

L'Administration fédérale précisait que A. _____ était ayant-droit économique de la relation bancaire zzz susmentionnée, détenue par la société suisse B. _____, et qu'elle avait par ailleurs effectué des caviardages d'informations non couvertes par la demande ou portant sur des tiers non concernés (art. 105 al. 2 LTF).

A. _____ et B. _____ se sont opposés à la transmission de toute information les concernant et, le 30 octobre 2014, ont interjeté recours contre la décision du 29 septembre 2014 de l'Administration fédérale auprès du Tribunal administratif fédéral pour demander son annulation.

Dans sa réponse au recours du 16 janvier 2015, l'Administration fédérale a conclu à son admission partielle. A. _____ devait en effet être considéré comme résident fiscal suisse à partir de l'année 2011, ce qui limitait les données pouvant être transmises depuis lors à la France aux seuls revenus de source française (cf. consid. A.a in fine ci-dessus s'agissant des contribuables non résidents français). La décision du 29 septembre 2014 devait être modifiée en ce sens.

B.b. Dans un arrêt A-6843/2014 du 15 septembre 2015, le Tribunal administratif fédéral a conclu à l'irrecevabilité de la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013 dans une procédure parallèle qui concernait un autre contribuable figurant sur l'une des listes qui y étaient jointes.

Le 7 octobre 2015, l'Administration fédérale a demandé au Tribunal administratif fédéral de suspendre toutes les procédures pendantes fondées sur la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013 jusqu'à droit connu sur le recours qu'elle avait déposé auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt A-6843/2014.

B.c. Par arrêt du 21 octobre 2015, le Tribunal administratif fédéral a rejeté la requête de suspension de procédure (chiffre 1 du dispositif), admis le recours (chiffre 2 du dispositif) et annulé la décision de l'Administration fédérale du 29 septembre 2014 (chiffre 3 du dispositif), sous suite de frais et dépens (cf. chiffres 4 et 5 du dispositif). En substance, les juges précédents ont retenu que la violation du droit d'être entendu que les intéressés avaient fait valoir avait été guérie devant eux. Se référant ensuite au raisonnement développé dans l'arrêt A-6843/2014 précité, ils ont considéré que la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013 était irrecevable, en vertu de l'art. 7 let. c de la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF; RS 651.1], car elle était fondée sur des actes punissables au regard du droit suisse. Au surplus, s'agissant spécifiquement de A. _____, elle revêtait les caractéristiques d'une pêche aux renseignements inadmissible pour les années 2011 et 2012, car l'intéressé était domicilié fiscalement en Suisse depuis décembre

2010 et n'était dès lors plus assujetti à l'impôt de manière illimitée en France en 2011 et 2012.

C.

A l'encontre de l'arrêt du 21 octobre 2015, l'Administration fédérale interjette un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral en concluant, principalement, à l'admission du recours et à l'annulation de l'arrêt attaqué, avec suite de frais et dépens; subsidiairement, à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvel examen dans le sens des considérants.

Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à prendre position. A. _____ et B. _____ se sont déterminés sur le recours et ont conclu, sous suite de dépens, principalement, à son irrecevabilité, subsidiairement, à son rejet. L'Administration fédérale a déposé une réplique, sur laquelle les intimés se sont déterminés.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF). Seul un recours en matière de droit public est donc envisageable (cf. art. 113 LTF a contrario).

Contre les décisions en matière d'assistance administrative en matière fiscale, le recours en matière de droit public 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 (cf. art. 83 let. h et 84a LTF; ATF 139 II 404 consid. 1.3 p. 410).

La recourante soutient que la présente cause soulève quatre questions juridiques de principe. La première a trait au champ d'application de l'art. 7 let. c LAAF. L'Administration fédérale conteste que cette disposition ait vocation à s'appliquer, comme le considèrent les juges précédents, si l'acte punissable auquel cette disposition fait référence n'a pas été commis en Suisse. Cette question, qui revêt les caractéristiques d'une question de principe, a été tranchée dans l'arrêt 2C 893/2015 du 16 février 2017 destiné à la publication. Comme elle était encore ouverte au moment du dépôt du présent recours, il se justifie toutefois d'entrer en matière en l'espèce (arrêt 2C 527/2015 du 3 juin 2016 consid. 1.2.2 et les références). Dans ces circonstances, il n'est pas nécessaire de déterminer si les autres questions soulevées par la recourante auraient également justifié une entrée en matière (cf. arrêts 2C 1174/2014 précité consid. 1.2 non publié; 2C 511/2013 du 27 août 2013 consid. 1.3 non publié in ATF 139 II 451).

Lorsqu'il entre en matière en raison de l'existence d'une question juridique de principe, le Tribunal fédéral examine l'affaire en application des art. 95 ss et 105 ss LTF dans son ensemble, sans se limiter aux seules questions juridiques de principe qu'elle pose (ATF 141 II 14 consid. 1.2.2.4 p. 22 s. et les références citées; arrêt 2C 289/2015 du 5 avril 2016 consid. 1.2.1 non publié in ATF 142 II 218 mais in RF 71/2016 p. 710).

1.2. La recourante conclut à titre principal uniquement à l'annulation de l'arrêt attaqué, alors que des conclusions purement cassatoires ne sont en principe pas suffisantes (art. 107 al. 2 LTF). Dès lors toutefois que l'on comprend qu'elle entend obtenir la confirmation de sa décision finale du 29 septembre 2014, il convient de ne pas se montrer trop formaliste (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3 p. 317; 133 II 409 consid. 1.4.1 p. 414 s.; dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale: arrêt 2C 289/2015 précité consid. 1.4 non publié) et de ne pas déclarer le recours irrecevable pour ce motif. Dans la mesure toutefois où elle a elle-même admis devant l'instance précédente qu'à compter du 1^{er} janvier 2011, seuls les revenus de source française de A. _____ devaient être communiqués à l'autorité requérante et que sa décision finale devait être modifiée en conséquence, elle ne peut plus remettre en cause le refus de transmettre des documents relatifs aux autres revenus de l'intimé à partir de 2011 devant la Cour de céans (interdiction des conclusions nouvelles [art. 99 al. 2 LTF]; cf. arrêt 2C 527/2015 précité consid. 1.5). Partant, à partir du 1^{er} janvier 2011, le litige se limite aux revenus de source française de l'intimé.

1.3. Le recours a au surplus été formé en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et en la forme prescrite (art. 42 LTF) par l'Administration fédérale, qui a qualité pour recourir au sens de l'art. 89 al. 2 let. a LTF (cf. arrêt

2C 1174/2014 précité consid. 1.3 non publié). Il convient donc d'entrer en matière dans la mesure des conclusions recevables.

2.

S'agissant du droit applicable, l'échange de renseignements est en l'espèce réglé à 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 fiscales (ci-après: CDI CH-FR; RS 0.672.934.91) dans sa version actuelle, qui résulte de l'art. 7 de l'Avenant à la Convention conclu le 27 août 2009 (RO 2010 5683; ci-après: l'Avenant), ainsi que par le chiffre XI du Protocole additionnel, introduit par l'art. 10 de l'Avenant.

La question de savoir si la demande d'assistance litigieuse doit être examinée à la lumière des dispositions du ch. XI du Protocole additionnel modifiées, en vigueur depuis le 30 mars 2016 (RO 2016 1195; cf. arrêt 2C 904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.1) peut rester indécise, puisque ces modifications concernent des points qui n'ont pas de lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce ni d'incidence sur le sort du recours (cf. arrêt 2C 893/2015 précité consid. 4).

Au plan interne, la LAAF est applicable (cf. art. 24 LAAF; ATF 139 II 404 consid. 1.1 p. 408).

3.

Le litige porte principalement sur le point de savoir si c'est à bon droit que les juges précédents ont retenu que la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013 devait être déclarée irrecevable en application de l'art. 7 let. c LAAF.

3.1. Selon cette disposition, il n'est pas entré en matière lorsque la demande viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse.

3.2. Dans son arrêt A-6843/2014 du 15 septembre 2015, le Tribunal administratif fédéral a considéré que l'autorité requérante s'était fondée sur des renseignements obtenus par des actes ayant constitué une violation du secret bancaire (art. 47 LB) et du secret commercial (art. 162 CP) pour former la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013, de sorte que celle-ci devait être déclarée irrecevable en application de l'art. 7 let. c LAAF. Appliquant cette jurisprudence à la présente cause, il en a déduit que la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013 était également irrecevable en tant qu'elle visait A._____.

3.3. L'approche développée dans l'arrêt A-6843/2014 n'a pas été suivie par le Tribunal fédéral. Dans l'arrêt de principe 2C 893/2015 du 16 février 2017 précité, destiné à la publication, la Cour de céans a retenu qu'il n'y avait pas lieu d'examiner si l'art. 7 let. c LAAF pouvait à lui seul fonder l'irrecevabilité de la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013, dès lors que cette disposition, à supposer qu'elle soit opposable à une demande d'assistance administrative, point qui pouvait rester ouvert, ne visait pas ce cas d'espèce. En effet, contrairement à ce que soutenait le Tribunal administratif fédéral, l'expression " actes punissables au regard du droit suisse " qui y figurait renvoyait à des actes effectivement punissables en Suisse (consid. 8.5 à 8.5.6). Or, la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013 - qui pouvait être qualifiée de demande d'assistance administrative collective en tant qu'elle visait un nombre important de personnes identifiées, cf. consid. 12.1 - ne reposait sur aucun acte susceptible de poursuite pénale en Suisse. Cette demande ne tombait donc pas dans le champ d'application de l'art. 7 let. c LAAF (consid. 8.6 à 8.6.4).

3.4. Le nom de A._____ apparaissant également dans la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013, cette jurisprudence s'applique au cas d'espèce. Il s'ensuit que c'est à tort que les juges précédents ont déclaré irrecevable pour violation de l'art. 7 let. c LAAF la demande d'assistance administrative litigieuse.

4.

S'agissant des années 2011 et 2012, le Tribunal administratif fédéral a également retenu que la demande d'assistance administrative relevait de la simple pêche aux renseignements du fait que l'intimé était domicilié en Suisse depuis la fin de l'année 2010 (consid. 9 de l'arrêt attaqué).

4.1. Selon le chiffre XI 2 e par. du Protocole additionnel, la référence aux renseignements ” vraisemblablement pertinents ” a pour but d’assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu’il soit pour autant loisible aux Etats contractants ” d’aller à la pêche aux renseignements ” ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu’ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d’un contribuable déterminé. L’interdiction de la pêche aux renseignements est liée à la pertinence des informations requises et en constitue une limite. Elle vise à empêcher que l’Etat requérant demande des informations dont il apparaît, compte tenu des circonstances d’espèce et avec certitude, qu’ils ne sont pas déterminants; dans un tel cas l’Etat requis est en droit de ne pas entrer en matière sur la demande (cf. arrêts 2C 527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.2, résumé in Archives 85 p. 86; 2C 276/2016 du 12 septembre 2016 consid. 6.1 destiné à la publication; cf. aussi ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 et 2.1.2 p. 165 s.). Au plan interne, une pêche aux renseignements entraîne la non-entrée en matière sur la demande (art. 7 let. a LAAF).

4.2. En l’occurrence, l’autorité requérante a précisé que, pour les personnes non résidentes fiscales en France au cours des périodes visées, la communication des informations bancaires pouvait être limitée aux seuls flux de source française (supra consid. A.a in fine). Toutefois, l’intimé était considéré comme résident français par l’autorité requérante pour toutes les périodes visées par la demande d’assistance (cf. supra consid. A.b). Comme déjà indiqué (cf. supra consid. 1.2), l’Administration fédérale a elle-même reconnu, dans la procédure devant le Tribunal administratif fédéral (cf. supra consid. B.a), que l’intéressé devait être considéré comme résident fiscal suisse à partir de l’année 2011, que cela impliquait que seuls ses revenus de source française devaient être communiqués à l’autorité requérante pour les années 2011 et 2012 et que sa décision finale du 29 septembre 2014 devait être modifiée en ce sens, le recours des intimés devant ainsi être admis sur ce point. Cette limitation dans les éléments à transmettre admise par l’Administration fédérale semble avoir échappé au Tribunal administratif fédéral, qui a raisonné comme si elle n’était pas intervenue. Or, si l’on restreint la demande d’assistance administrative

pour les années 2011 et 2012 aux seuls revenus de source française de l’intimé, on ne voit pas que les informations ne seraient pas vraisemblablement pertinentes pour l’imposition en vertu d’un rattachement limité à l’impôt en France. Il ne saurait, dans ce contexte, être question d’une pêche aux renseignements prohibée. L’arrêt attaqué ne peut donc pas non plus être suivi en tant qu’il admet le recours pour ce motif.

5.

5.1. Comme le Tribunal administratif fédéral a admis (à tort) le recours pour des motifs conduisant à l’irrecevabilité de la demande d’assistance litigieuse, il reste à déterminer s’il convient de trancher l’affaire au fond ou au contraire de renvoyer la cause aux juges précédents.

5.2. Le Tribunal fédéral ne se prononce en principe pas en première instance. En particulier, lorsqu’il annule un arrêt d’irrecevabilité, il renvoie la cause à l’autorité inférieure pour qu’elle tranche sur le fond, afin que le justiciable ne soit pas privé d’un degré de juridiction (cf. art. 107 al. 2 LTF et ATF 138 III 46 consid. 1.2 p. 48). A titre exceptionnel, il peut arriver que le Tribunal fédéral statue lui-même sur des griefs ou des points non traités par l’instance précédente. Tel a été par exemple le cas en matière de marchés publics, pour des motifs d’économie de procédure et de célérité dans des affaires concernant des chantiers importants bloqués durant la durée de la procédure (ATF 141 II 14 consid. 8.2 p. 38; arrêt 2C 876/2014 du 4 septembre 2015 consid. 9.2 non publié in ATF 141 II 353). La Cour de céans a également procédé ainsi dans quelques affaires d’assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. par exemple arrêts précités 2C 893/2015 consid. 9; 2C 527/2015 consid. 5.3; arrêt 2C 690/2015 du 15 mars 2016 consid. 3.1), non seulement pour des motifs d’économie de procédure, mais aussi afin de fixer des jalons de jurisprudence dans cette matière nouvelle, compte tenu du fait que, par ailleurs,

il n’existe pas de droit à un double degré de juridiction dans ce domaine (cf. arrêt 2C 527/2015 précité consid. 5.4). Pareille démarche doit toutefois demeurer l’exception. Il n’est en effet pas souhaitable qu’elle devienne la règle dans ce domaine et que le Tribunal fédéral se substitue de la sorte au Tribunal administratif fédéral dans le rôle de contrôle des décisions de l’Administration fédérale qui lui est dévolu de par la loi.

Il s’ensuit que la Cour de céans renoncera à vérifier les autres conditions de l’assistance administrative, ainsi

qu'à l'examen des griefs des intimés qui n'ont pas été traités par le Tribunal administratif fédéral et qu'il renverra le dossier de la cause aux juges précédents pour qu'ils y procèdent.

Au vu de ce qui précède, le recours est admis dans la mesure de sa recevabilité. Les chiffres 2 à 5 du dispositif sont annulés et la cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision dans le sens des considérants et en tenant compte du fait que l'Administration fédérale a admis que, pour les années 2011 et 2012, la communication devait être limitée aux seuls flux de source française. Le chiffre 1 du dispositif de l'arrêt attaqué, qui refuse de donner suite à la demande de suspension de procédure, est confirmé, dans la mesure où la présente procédure ne l'a pas rendu sans objet.

Compte tenu de l'issue du litige, les frais seront mis à la charge des intimés qui succombent, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis dans la mesure de sa recevabilité.

2.

L'arrêt attaqué est partiellement annulé en ce sens que les chiffres 2 à 5 du dispositif sont annulés et que la cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Le chiffre 1 du dispositif de l'arrêt attaqué est confirmé, dans la mesure où il n'est pas sans objet.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge des intimés, solidairement entre eux.

4.

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

Lausanne, le 29 mars 2017

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens