

BGer 2C 764/2018 vom 7. Juni 2019

Bundesgericht, 2019-06-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_764_2018

FR: TF 2C 764/2018 du 7 juin 2019

IT: TF 2C 764/2018 del 7 giugno 2019

Regeste

Assistance administrative CDI CH-ES | Entraide et extradition

Erwägungen

E. 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).

E. 1.2

Contre les décisions en matière d'assistance administrative internationale 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). La présence d'une question juridique de principe suppose 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; 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).

E. 1.3

L'Administration fédérale soutient à raison que le point de savoir si le mode d'imposition en Suisse d'une personne visée par une demande d'assistance administrative remplit la condition de la pertinence vraisemblable lorsque l'autorité requérante cherche à clarifier sa résidence fiscale pose une question juridique de principe. Cette question a été tranchée dans l'arrêt 2C_625/2018 du 1 er février 2019 (destiné à la publication), mais dans le contexte de la convention de double imposition entre la Suisse et la France (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91), dont l' art. 4 par. 6 let. b lie la question de la reconnaissance de la résidence fiscale avec l'existence d'une imposition d'après la dépense en Suisse. Or, la Convention applicable en l'espèce, soit celle conclue entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.933.21) ne contient aucune disposition comparable à l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, de sorte que la conclusion de l'arrêt 2C_625/2018 n'est pas transposable à la présente cause. Au surplus, la question tranchée dans cet arrêt était de toute manière encore ouverte au moment du dépôt du recours (cf. arrêt 2C_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 1.2.2 et les références). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

E. 2

En ce qui concerne le droit applicable, les demandes d'assistance administrative, qui concernent l'impôt sur le revenu des périodes 2010 à 2013, relèvent de l'art. 25 bis CDI CH-ES dans sa version actuelle, qui découle du Protocole du 27 juillet 2011 (RO 2013 2367 ss). En droit interne, les demandes d'assistance ont été déposées postérieurement à l'entrée en vigueur de la LAAF, le 1^{er} février 2013. Partant, c'est cette loi, dont le Tribunal fédéral a souligné le caractère de loi d'exécution des CDI (ATF 143 II 136 consid. 4.4 p. 145; 628 consid. 4.3 p. 639) qui s'applique en l'espèce (cf. art. 24 LAAF ; ATF 139 II 404 consid. 1.1 p. 408).

E. 3.1

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF). Selon l' art. 105 al. 2 LTF , il peut rectifier ou compléter d'office les constatations de l'autorité précédente si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95. Le caractère manifestement inexact peut résulter d'une omission, lorsqu'il est nécessaire d'ajouter un fait qui n'apparaît pas dans l'arrêt attaqué et qui résulte à l'évidence du dossier (cf. ATF 136 II 5 consid. 2.4 p. 11 s.; BERNARD CORBOZ, in Commentaire de la LTF, 2^e éd. 2014, n os 50 et 59 ad art. 105 LTF).

E. 3.2

En l'espèce, l'arrêt attaqué ne reproduit pas l'ensemble des questions que l'autorité requérante a posées au sujet de la situation fiscale et patrimoniale des personnes visées, mais se limite à n'en citer que quelques extraits isolés (cf. consid. 3.6.4 de l'arrêt attaqué). Or, il est nécessaire d'avoir connaissance de toutes ces questions pour trancher le litige. Comme elles ressortent de manière manifeste des demandes d'assistance administrative qui figurent au dossier, la Cour de céans a partant complété d'office (art. 105 al. 2 LTF) l'état de fait pour reproduire ces questions, en se fondant à titre de modèle sur la demande visant C.A._____, qui contient les mêmes questions que dans la demande visant B.A._____. L'état de fait ayant été complété d'office, la question de savoir si le grief de la recourante, concernant ce point, était suffisamment motivé sous l'angle de l' art. 106 al. 2 LTF , ce que contestent les intimés, peut demeurer indécis, faute d'intérêt.

E. 4.1

L'arrêt attaqué retient en substance que les renseignements demandés, qui ont pour but de déterminer la résidence fiscale des personnes visées et de permettre, le cas échéant, à l'Espagne de fixer le montant des impôts dont celles-ci seraient redevables, remplissent toutes les conditions de l'octroi de l'assistance administrative et qu'ils doivent être partant communiqués à l'autorité requérante. En revanche, les juges précédents estiment que les informations concernant le mode d'imposition de B.A._____ et de C.A._____ en Suisse (imposition d'après la dépense), ainsi que le montant du forfait de dépenses retenu pour les taxations, ne remplissent pas la condition de la pertinence vraisemblable.

E. 4.2

L'Administration fédérale soutient qu'en refusant de transmettre ces informations, l'arrêt attaqué a violé l' art. 25bis par. 1 CDI CH-ES et l' art. 17 al. 2 LAAF . Quant aux intimés, ils reprochent en substance à l'Administration fédérale de vouloir transmettre des renseignements que l'autorité requérante n'a pas sollicités, les demandes d'assistance ne visant qu'à déterminer l'existence ou non d'une résidence fiscale en Suisse et les conditions

posées par les autorités fiscales suisses pour admettre une telle résidence, et non pas sur le mode d'imposition en Suisse.

E. 5

Aux termes de l'art. 25bis par. 1 CDI CH-E, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la 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. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2.

E. 5.1

La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée dans cette disposition a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats 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 d'un contribuable déterminé. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité. L'Etat requis se borne ainsi à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 p. 194 s.; 142 II 161 consid. 2.1.1 p. 165 s.; 139 II 404 consid. 7.2.2 p. 424). Une fois que l'Administration fédérale a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 p. 194). C'est du reste ce qu'exprime aussi l' art. 17 al. 2 LAAF , qui prévoit que l'Administration fédérale ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

E. 5.2

Une demande d'assistance administrative internationale peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne, et le fait que celle-ci soit assujettie à l'impôt de manière illimitée en Suisse ne fait pas d'emblée obstacle à une telle demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 p. 170 s.; 218 consid. 3.7 p. 230 s.). Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a récemment jugé que l'indication du mode d'imposition en Suisse de la personne visée par une demande d'assistance (imposition sur le revenu ou d'après la dépense) pouvait constituer un renseignement vraisemblablement pertinent. Ce principe a été posé dans le cadre de l'échange de renseignements avec la France, en lien avec l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR qui prévoit qu'une personne imposée d'après une dépense calculée sur la base de la

valeur locative de la propriété n'est pas considérée comme résidente au sens de l'art. 4 CDI CH-FR (cf. arrêt 2C_625/2018 précité du 1er février 2019 consid. 2.2.3 destiné à la publication). Cette disposition exclut qu'une personne puisse être reconnue comme résidente d'un Etat contractant si elle y est imposable d'après la dépense. Comme elle opère un lien entre le mode d'imposition en Suisse et la reconnaissance de la résidence fiscale en Suisse, le Tribunal fédéral a jugé que l'information relative au mode d'imposition en Suisse constituait un renseignement vraisemblablement pertinent pour la France. Dans la présente affaire, comme déjà relevé (cf. supra consid. 1.3), la CDI CH-ES ne contient pas de disposition comparable à l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR. Le principe posé dans l'arrêt 2C_625/2018 ne peut donc pas être transposé au cas d'espèce.

E. 6

Comme l'a relevé à juste titre l'instance précédente, et contrairement à ce que soutiennent les intimés, en formulant les demandes d'assistance administrative litigieuses, l'autorité requérante cherche non seulement à déterminer la résidence fiscale des intimés, mais aussi à identifier leurs revenus, potentiellement imposables en Espagne (cf. arrêt attaqué consid. 3.6.1). C'est pour ces motifs que l'autorité requérante cherche à savoir sur quelles bases les intimés ont été considérés comme résidents fiscaux suisses, ainsi qu'à identifier leurs revenus. Dans cette optique, l'autorité requérante a en particulier demandé quelles sont les obligations fiscales que C.A._____ et B.A._____ ont dû remplir après avoir été enregistrés comme résidents fiscaux en Suisse, s'ils ont dû remplir des déclarations d'impôt et, si oui, sur quelles bases et pour quelles périodes, quelles sources et quels montants de revenus reçus et/ou quels gains en capital ces déclarations fiscales reflètent et quels montants d'impôts ont été payés en conséquence (cf. question n° 3 supra consid. A.a). Il incombait partant à l'Administration fédérale de répondre à ces questions. En l'occurrence, elle a indiqué que les intimés avaient été imposés d'après leurs dépenses et non pas sur la base de leurs revenus et a fourni les montants de dépenses retenus comme bases d'imposition pour les périodes fiscales 2010 à 2013.

E. 6.1

Il convient donc de se demander si ces informations constituent des renseignements vraisemblablement pertinents.

E. 6.1.1

L'imposition d'après la dépense est régie, au plan de l'impôt fédéral direct, par l'art. 14 LIFD. Dans sa version en vigueur durant les périodes fiscales litigieuses (RO 1991 1189), cette disposition prévoit que les personnes physiques qui, pour la première fois ou après une absence d'au moins dix ans, prennent domicile ou séjournent en Suisse au regard du droit fiscal, sans y exercer d'activité lucrative, ont le droit, jusqu'à la fin de la période fiscale en cours, de payer un impôt calculé sur la dépense au lieu des impôts sur le revenu (al. 1). Lorsque ces personnes ne sont pas des ressortissants suisses, le droit de payer l'impôt calculé sur la dépense est accordé au-delà de cette limite (al. 2). L'imposition d'après la dépense remplace l'impôt sur le revenu (cf. art. 14 al. 1 LIFD ; " au lieu de "). L'impôt ainsi calculé ne doit toutefois pas être inférieur aux impôts calculés sur une série de revenus bruts (calcul de contrôle), à savoir les revenus provenant de la fortune immobilière sise en Suisse, les revenus provenant des objets mobiliers se trouvant en Suisse, les revenus des capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier, les revenus provenant de droits d'auteur, de brevets et d'autres droits semblables exploités en

Suisse, les retraites, rentes et pensions de source suisse et les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement d'impôts étrangers en application d'une convention de double imposition (cf. la liste figurant à l' art. 14 al. 3 LIFD). Le contribuable qui bénéficie de l'imposition d'après la dépense est tenu de déclarer les revenus qui entrent dans le calcul de contrôle (cf. JEAN-FRÉDÉRIC MARAIA, in Commentaire romand de la LIFD, 2e éd. 2017, n° 76 ad art. 14 LIFD).

E. 6.1.2

En l'espèce, en communiquant l'information selon laquelle les intimés ont été imposés d'après la dépense, l'Administration fédérale a répondu à une question pertinente de l'autorité requérante visant à savoir sur quelles bases les intimés ont été imposés en Suisse. En indiquant qu'ils ont été imposés sur la base de leurs dépenses, l'Administration fédérale indique en effet qu'ils n'ont pas été imposés sur leurs revenus, ce qui est une information pertinente pour l'autorité requérante, qui cherche à vérifier si les intimés résidaient fiscalement en Suisse et s'ils y avaient une activité professionnelle. Contrairement à ce qu'affirment les intimés, il ne s'agit pas là d'une information fournie spontanément, mais en réponse à une question de l'autorité requérante. S'agissant du contenu des déclarations d'impôt, l'autorité requérante a aussi demandé quelles sources et quels montants de revenus reçus et/ou quels gains en capital ces déclarations fiscales " reflètent ". A cet égard, il faut relever que l'Administration fédérale a adopté une interprétation restrictive de cette question, puisqu'elle n'a pas indiqué si et, si oui, quels revenus bruts les intimés ont dû reporter dans leurs déclarations fiscales en exécution de leurs obligations de contribuables imposés d'après la dépense (déclaration de certains revenus bruts aux fins du calcul de contrôle), mais s'est limitée à mentionner le montant de la dépense. Par ailleurs, le renseignement selon lequel B.A._____ ne peut pas exercer une activité lucrative en Suisse du fait qu'il est imposé d'après la dépense est aussi une information vraisemblablement pertinente, dans la mesure où elle indique que le contribuable n'a pas réalisé de revenu provenant d'une activité lucrative en Suisse. L'instance précédente n'a du reste pas supprimé cette information de la décision de l'Administration fédérale concernant C.A._____. En revanche, on ne voit pas en quoi le montant de la dépense retenue par les autorités fiscales suisses au titre d'assiette imposable constituerait un renseignement vraisemblablement pertinent pour l'autorité requérante, cette information ne donnant aucune indication quant aux revenus réalisés par les intimés. C'est donc à juste titre que l'instance précédente a supprimé ces informations des renseignements à transmettre.

E. 6.2

Il découle de ce qui précède que le Tribunal administratif fédéral a violé l' art. 25bis par. 1 CDI CH-ES et l' art. 17 al. 2 LAAF en modifiant les décisions finales du 12 mai 2017 concernant B.A._____ et C.A._____, sauf en tant qu'il a supprimé, dans ces mêmes décisions, les montants de dépenses retenues pour les périodes fiscales considérées, qui ne constituent pas des renseignements vraisemblablement pertinents.

E. 7.1

Ce qui précède conduit à l'admission partielle du recours. L'arrêt attaqué est partiellement annulé et réformé en ce sens que les dispositifs des décisions finales du 12 mai 2017 concernant B.A._____ et de C.A._____ sont modifiés comme suit: - décision concernant B.A._____: réponse g) à supprimer: " The taxation of the couple in Switzerland for the year 2013 (from 1 December 2013 to 31 December 2013) was

calculated on the basis of an annual expenditure of CHF xxx ". - décision concernant C.A._____: Réponse h), à supprimer: " As their expenses for each year were less than the annually fixed minimum assessment base, they were taxed based on the minimum taxable income as shown in the chart below " et, dans le tableau correspondant, sous la rubrique " Taxable income ", les montants retenus pour 2010 à 2013, soit CHF yyy, CHF yyy, CHF zzz et CHF vvv. L'arrêt attaqué est confirmé pour le surplus.

E. 7.2

Compte tenu de l'issue du litige, les frais sont partiellement mis à la charge des intimés, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF), dans la mesure où ils succombent. Ceux-ci ont droit à des dépens réduits, compte tenu du fait qu'ils ont eu partiellement gain de cause, à la charge de la Confédération (art. 68 al. 1 LTF). L'Administration fédérale n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 3 LTF) et n'a pas à supporter de frais, son intérêt pécuniaire n'étant pas en jeu (art. 66 al. 4 LTF). La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral afin qu'il détermine s'il convient de modifier les frais et dépens de la procédure qui s'est déroulée devant lui, la Cour de céans renonçant à faire usage de la possibilité offerte par les art. 67 et 68 al. 5 LTF .

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.