

BVGer A-6728/2014 vom 25. September 2015

Bundesverwaltungsgericht, 2015-09-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6728_2014

FR: TAF A-6728/2014 du 25 septembre 2015

IT: TAF A-6728/2014 del 25 settembre 2015

Regeste

Entraide administrative et judiciaire

Erwägungen

E. 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 la demande d'entraide litigieuse, déposée le 17 juillet 2013, entre ainsi dans le champ d'application de cette loi, que le Tribunal administratif fédéral est compétent pour statuer sur le présent recours (cf. art. 32 s. de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF; RS 173.32]), que la présente cause est soumise aux règles générales de procédure, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (cf. art. 19 al. 5 LAAF), que le recours répond manifestement aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (cf. art. 50 al. 1, 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]), que la recourante jouit sans conteste de la qualité pour recourir (cf. art. 14 al. 1 et 2, 19 al. 2 LAAF; art. 48 PA), qu'il y a lieu d'entrer en matière, que le Tribunal jouit d'un plein pouvoir de cognition (cf. art. 49, 62 al. 4 PA),

E. 2

que la personne morale concernée par la demande d'entraide n'a pas été informée de la procédure par l'autorité inférieure, que, selon les circonstances, une telle situation peut aboutir à la nullité de la décision accordant l'entraide (cf. arrêt du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2014 consid. 3), que tel n'est en revanche pas le cas lorsque la personne concernée a été informée indirectement de la procédure, par exemple lorsque son administrateur unique est également l'administrateur de la personne habilitée à recourir à laquelle la décision a été notifiée (cf. arrêt du TAF A 7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3), qu'ici, la personne morale concernée et la recourante font partie du même groupe de sociétés, que la première a d'ailleurs mandaté la seconde pour la représenter dans la procédure de recours (cf. pièce 11 du dossier), qu'on ignore toutefois quels sont les liens qui unissent leurs directions respectives, qu'on ne peut dès lors déterminer sans autre examen si la décision attaquée devrait être tenue pour nulle pour violation des principes fondamentaux de procédure à l'égard de la personne concernée ou, à l'inverse, si le vice pourrait être couvert par les liens unissant les parties, que, cependant, cette dernière a été intégrée à la présente procédure de recours comme intimée et qu'il lui a été offert de s'exprimer, qu'elle n'a pas fait valoir de violation de ses droits de procédure, que, dans tous les cas, vu l'issue du litige, il faut considérer qu'il serait contraire au principe d'économie de procédure de déclarer nulle ou même d'annuler la décision attaquée pour violation de règles de forme, alors qu'il est possible de statuer d'ores et déjà sur le fond de l'affaire en faveur de la

recourante et de la personne morale concernée, que, de même, on peut se dispenser d'examiner les griefs de la recourante relatifs à la violation de son droit d'être entendue, une décision directe sur le fond lui étant plus favorable,

E. 3

que l'entraide administrative avec la France est régie par l'art. 28 de la Convention 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 du 9 septembre 1966 (ci-après : CDI-F, RS 0.672.934.91) et par le chiffre XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel, 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),

E. 4

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, qu'en particulier, elle ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ; cf. ch. XI par. 2 du Protocole additionnel), que la demande d'assistance doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel), que, conformément aux principes du droit international, la demande doit également respecter le principe de la bonne foi (cf. art. 7 LAAF), que, sur 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'informations (ch. XI par. 3 du Protocole additionnel),

E. 5

qu'en l'espèce, les autorités françaises cherchent à obtenir des renseignements qui leur permettent de contrôler les prix de transfert pratiqués entre la recourante et la personne morale concernée,

E. 6

qu'à la forme, la demande d'assistance permet d'identifier clairement la personne morale concernée, qu'il y est précisé qu'elle concerne la période fiscale s'étendant du 1er avril 2010 au 31 mars 2011, que l'état de fait qui motive la demande y est brièvement résumé, à savoir que les autorités françaises souhaiteraient s'assurer de la normalité des flux entre les deux sociétés parties à la procédure, la personne morale concernée faisant l'objet d'un contrôle fiscal de leur part, que les renseignements recherchés sont suffisamment décrits, qu'il s'agit de la date depuis laquelle la recourante est connue des services fiscaux suisses, de ses statuts, du nom et de l'adresse des dirigeants et associés, ainsi que de la répartition du capital entre les associés, de la nature de l'activité exercée par la succursale ..., des moyens matériels et humains dont elle dispose, du montant du chiffre d'affaires réalisé et de la nature des produits perçus par la succursale, du détail des ventes effectuées avec les principaux clients (...), des contrats commerciaux signés avec les principaux clients et,

finalement, des bilans et des comptes de résultat pour la période concernée, que le but fiscal poursuivi est indiqué, à savoir permettre la perception correcte de l'impôt sur les sociétés en relation avec les prix de transferts pratiqués entre la recourante et la personne morale concernée, que le détenteur d'informations est clairement déterminé, à savoir la recourante, quand bien même l'adresse indiquée en regard de son nom paraît erronée, que, certes, l'administration fiscale du canton de ... n'a pas été mentionnée comme autre détenteur d'information, que son rôle à ce titre apparaît toutefois évident au vu des questions posées par les autorités françaises, que, par ailleurs, les autorités requérantes ont indiqué que la demande reposait sur l'art. 28 CDI-F (cf. pièce 1 de l'autorité inférieure), qu'elles ont déclaré qu'elle était conforme aux termes de cette convention, que la demande semble dès lors complète quant à la forme (cf. consid. 4 ci-dessus et art. 6 LAAF, les relations entre cette disposition et le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel n'ayant pas à être examinées plus précisément ici), que la recourante et la personne morale concernée ne le contestent pas,

E. 7

que, sur le fond, on peut se demander si tous les renseignements demandés par les autorités françaises sont véritablement pertinents pour examiner l'adéquation des prix de transfert pratiqués entre la personne morale concernée et la recourante, qu'il n'est pas absolument évident que le nom des dirigeants, la répartition du capital-actions, la surface des bureaux, les statuts, ou des copies des contrats commerciaux signés avec les principaux clients puissent jouer un rôle décisif à cet égard, qu'on peut néanmoins admettre que ces informations auraient, le cas échéant, une certaine utilité pour permettre aux autorités requérantes de s'assurer de l'existence réelle de la recourante ou de sa succursale ..., que la réalité de cette existence pourrait influencer le niveau des prix de transfert à retenir entre la personne morale concernée et la recourante, que la demande est toutefois très sommaire à ce sujet et que quelques explications supplémentaires auraient été les bienvenues, qu'on rappellera ici que l'assistance administrative internationale n'équivaut pas un contrôle fiscal «sur place» - procédé qui n'existe d'ailleurs pas à proprement parler en droit suisse des impôts directs - au cours duquel toutes les informations et tous les documents relatifs à un contribuable devraient être fournis pour examen par le fisc, que l'assistance administrative internationale vise plutôt à répondre à des questions précises d'un Etat pour lesquelles celui-ci n'a pas pu obtenir autrement de réponse claire, alors qu'il en a besoin pour procéder à la taxation d'un contribuable, que, de ce point de vue, la demande des autorités françaises reste assez vague, que, vu ce qui va suivre, il n'est pas nécessaire de dire ici définitivement si les renseignements demandés paraissent tous vraisemblablement pertinents pour la taxation de la personne morale concernée,

E. 8

qu'il n'est pas impossible que la politique pratiquée par la recourante et la personne morale concernée en matière de prix de transfert prête le flanc à la critique, qu'à la lecture de la proposition de rectification adressée par les autorités françaises à la personne morale concernée, laquelle a été produite par la recourante au cours de la procédure (cf. pièce 9 de la recourante), on peut comprendre que lesdites autorités doutent de la pertinence des prix de transfert en question, que, là aussi, il aurait pu être opportun que les autorités requérantes évoquassent les motifs fondant leurs doutes dans la demande d'assistance, afin de montrer qu'elles ne portaient pas à la pêche aux renseignements,

E. 9

qu'en relation avec le principe de subsidiarité (cf. consid. 4 ci-dessus), il faut relever que les autorités françaises ont établi, en date du ... 2013, une « proposition de rectification suite à une vérification de comptabilité » (cf. pièce 9 de la recourante) à l'égard de la personne morale concernée, que, les reprises d'impôt prévues dans ce document, qui constitue visiblement une sorte de première décision de la part du fisc français, peuvent être contestée par la personne visée dans un délai de trente, voire soixante jours, qu'à défaut, elles sont tenues pour acceptées, qu'il est précisé que le contrôle a porté sur l'ensemble des opérations susceptibles d'être examinées au sein de la personne morale concernée, qu'il s'agit d'un acte motivé en détail sur vingt-trois pages, qu'on y trouve en particulier une description précise des relations entretenues par la personne morale concernée avec la recourante, qu'on voit également que le fisc français a remis en cause les prix de transferts pratiqués entre ces parties, qu'il a établi le montant d'impôt supplémentaire à verser en s'appuyant sur leurs résultats financiers respectifs et en les comparant avec des chiffres d'expérience obtenus auprès d'autres sociétés agissant dans un cadre de pleine concurrence, qu'à aucun moment il n'est fait référence à une information qui manquerait et qui devrait être obtenue de la part de la recourante, que, de même, rien n'indique que le fisc français ait procédé à un calcul provisoire qui devrait être revu au moment où de nouveaux éléments lui seraient fournis, que selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'entraide et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve violé (cf. arrêts du TAF A 6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8 ; A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 6 ; également ATF 126 II 409 consid. 5b/bb),

E. 10

qu'ici, l'autorité inférieure a interpellé les autorités françaises au sujet de la proposition de rectification qu'elles avaient adressées à la personne morale concernée, qu'elle lui a demandé de préciser pourquoi elle avait encore besoin des renseignements requis malgré l'existence de cette proposition de rectification, que les autorités françaises ont certes donné une description assez précise de l'état de la procédure en cours devant elles (pièce 18 du dossier du Tribunal), qu'elles ont expliqué pourquoi elles avaient procédé à une reprise d'impôt, qu'elles ont résumé les constatations qu'elles avaient faites au cours du contrôle mené chez la personne morale concernée, qu'elles ont déclaré que leur calcul était imparfait, mais que cela tenait principalement à la société qui avait refusé de communiquer les éléments nécessaires à une meilleure appréciation des faits, que par cette explication, les autorités françaises justifient leur proposition de rectification sur le fond, que telle n'est toutefois pas la question ici, que le Tribunal de céans ne saurait examiner la justesse des décisions de l'administration française, qu'il n'est en aucun cas fait grief à celle-ci d'avoir mal calculé le montant du complément d'impôt demandé à la personne morale concernée, qu'en revanche, pour statuer, le Tribunal de céans doit se demander si, malgré la proposition de rectification adressée à la personne concernée, l'entraide possède encore une utilité, que, comme mentionné, cette utilité peut résulter du fait que l'autorité requérante entend réviser, en sa faveur, la décision rendue (cf. consid. 9 ci-dessus), que, dans ce cas, il convient qu'elle exprime cette intention et qu'elle mentionne les points sur lesquels porterait la révision, de sorte qu'il soit possible pour les autorités suisses de comprendre à quoi doit servir la procédure d'entraide, qu'en l'occurrence, la proposition de rectification produite par la recourante est complète et détaillée, qu'elle ne mentionne nul élément de fait sur lequel il resterait un doute qui dût être levé, qu'on ne voit pas d'emblée qu'un point de la proposition de rectification soit susceptible d'être révisé sur la base des informations requises, que le

calcul effectué par les autorités françaises pour déterminer le montant d'impôt supplémentaire qui leur est dû repose certes sur une estimation, mais que cette estimation n'est pas le résultat d'un manque d'informations sur la situation de la recourante, qu'il est au contraire inhérent au contrôle des prix de transfert, que, par définition, l'autorité doit exercer un certain pouvoir d'appréciation pour fixer les montants qui peuvent être tenus pour admissibles, que l'incertitude qui s'y rattache ne résulte pas de l'absence d'informations en provenance de l'entraide, mais de l'essence même du processus de définition des prix de transferts, puisque ceux-ci reposent en partie sur l'appréciation du fisc, que l'autorité requérante n'explique pas non plus qu'il lui aurait manqué des renseignements pour effectuer l'estimation des prix en question de manière adéquate, qu'il ressort de la proposition de rectification qu'elle a suivi une méthode inspirée des lignes directrices de l'OCDE, qu'on ne voit pas que des informations lui fassent défaut pour pouvoir y procéder, qu'au contraire, les autorités françaises indiquent qu'elles ont déjà répondu aux observations de la personne morale concernée qui contestait le montant de la reprise, que dès lors, rien n'indique en l'état que les autorités françaises aient encore besoin de l'entraide,

E. 11

que, au moment où la demande d'entraide a été déposée, les autorités françaises n'avaient pas encore établi leur proposition de rectification, qu'en revanche, elles avaient, semble-t-il, déjà adressé des demandes d'assistance aux autorités ... (cf. proposition de rectification, feuille 2, verso), qu'il se peut qu'elles aient fondé leurs calculs sur des informations reçues entre-temps de ces autorités ou obtenues par d'autres moyens, qu'autrement dit, la demande d'assistance est peut être devenue sans objet au sens des explications données ci-dessus après qu'elle eut été déposée, que, sous cet aspect, on peut se demander si le moment déterminant pour vérifier que les conditions de l'entraide sont remplies doit être fixé au moment du dépôt de la demande ou au moment où la décision est prise, que, dans les autres cas soumis au Tribunal administratif fédéral dans lesquels il existait une décision de l'administration française, celle-ci était antérieure au dépôt de la requête d'assistance (cf. arrêts du TAF A 6600/2014 consid. 5 ss [deux décisions, dont l'une postérieure], A 6287/2014 consid. 5), que, comme cela a déjà été mentionné, la procédure administrative suisse (devant le Tribunal administratif fédéral, du moins) permet de tenir compte de l'évolution des faits jusqu'au moment où un arrêt sur recours est rendu, qu'on n'y trouve donc pas de moment de la *litis contestatio*, par lequel la situation à juger serait fixée définitivement, sans égard aux changements intervenant par la suite, que, du point de vue de l'Etat requérant, cela signifie que celui-ci peut compléter sa requête à tout moment de façon à ce qu'il soit tenu compte de nouveaux éléments (cf. arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 2.3), que, par rapport aux personnes impliquées dans la procédure, cela doit signifier réciproquement que les changements qui interviennent en leur faveur sont susceptibles de faire obstacle à l'entraide lorsqu'ils la rendent sans objet, que, lorsque l'Etat requérant dispose déjà des informations qu'il réclame au moment où il dépose sa demande, le principe de subsidiarité implique que la procédure d'assistance est irrecevable (cf. arrêts du TAF A 6600/2014 consid. 6, A-6287/2014 consid. 8), que, semblablement, lorsque l'Etat obtient les renseignements voulus par un autre moyen alors que la procédure est en cours, il faut considérer que celle-ci devient sans objet,

E. 12

qu'en résumé, l'entraide ne peut être accordée aux autorités françaises dans le cas présent, après que celles-ci ont visiblement obtenu par un autre biais les informations dont elles

avaient besoin pour fixer le montant de leurs prétentions relatives aux prix de transfert pratiqués par la recourante et la personne morale concernée, que la solution serait peut-être différente si ces autorités avaient expliqué de manière compréhensible pourquoi il leur manquait encore certaines informations ou pourquoi leur proposition de rectification n'était pas définitive, que, selon l'art. 6 al. 3 LAAF, lorsque la demande présente des lacunes d'ordre formel, l'AFC doit en informer l'autorité requérante et lui donner la possibilité de compléter sa demande par écrit, qu'on peut donc se demander si, ici, il aurait fallu insister auprès des autorités requérantes pour obtenir une explication claire des motifs justifiant la poursuite de la procédure d'assistance, que les lacunes de la demande des autorités françaises touchent plus au fond qu'à la forme (cf. arrêts du TAF A 6600/2014 consid. 11, A 6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 10), que, de plus, les décisions rendues en matière d'entraide n'ont pas force de chose jugée, qu'une nouvelle demande complétée et corrigée est donc toujours possible lorsqu'une première demande ne satisfait pas aux conditions de l'entraide (cf. arrêt du TAF A 4232/2013 consid. 2.3), que, dans ces circonstances, il convient de refuser la demande du ... 2013,

E. 13

que, vu ce qui précède, le recours doit être admis et la décision attaquée annulée, qu'ainsi, les frais de procédure ne peuvent être mis à la charge de la recourante ni de l'intimée (art. 63 al. 1 PA), que les autorités inférieures sont dispensées du paiement des frais même lorsqu'elles succombent (art. 63 al. 2 PA), que l'avance de frais de Fr. 10'000.- versée par la recourante devra lui être restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, que la recourante et l'intimée ont conclu à ce que des dépens leur soient octroyés, que les dépens servent principalement à couvrir les frais des parties qui consultent un avocat ou un autre mandataire professionnel, que ni la recourante ni l'intimée n'ont fait appel à un avocat ou à un autre mandataire professionnel pour les représenter, que des dépens peuvent aussi être alloués en compensation des frais supportés par une partie au sens de l'art. 13 FITAF, qu'il s'agit en particulier des frais de déplacement, de repas et d'hébergement, ainsi que des frais de copie, en tant qu'ils dépassent 100 francs, que ni la recourante ni l'intimée n'invoquent de tels frais, qu'il n'y a donc pas lieu de leur allouer de dépens, le Tribunal administratif fédéral prononce :

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