

Entraide administrative: principe de subsidiarité en cas d'accord avec le fisc étranger

Un accord transactionnel entre le contribuable et le fisc étranger met-il en échec le principe de subsidiarité?



Thierry De Mitri
Expert fiscal diplômé,
CES en Management, Lausanne

Arrêt du Tribunal fédéral du 16 avril 2018 (2C_28/2017). Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI) contre A et B. Le principe de subsidiarité a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne. Dès lors, la question se pose de savoir si le principe de subsidiarité devrait mettre en échec l'entraide administrative dans le cas où le contribuable, dans son obligation de collaboration avec les autorités fiscales étrangères, aurait conclu un accord transactionnel mettant fin à la procédure de contentieux entre le contribuable étranger et son administration fiscale. De ce fait, le litige fiscal ayant pris fin, le maintien de la demande d'entraide administrative pourrait violer le principe de subsidiarité de sorte que la demande de l'autorité fiscale étrangère à l'égard des autorités fiscales suisses s'avèreraient irrecevables. Cette opinion n'est pas partagée par l'AFC qui s'en remet au TF. Ce dernier confirme la position de l'AFC et estime que l'appréciation du respect de la condition du principe de subsidiarité s'effectue au moment du dépôt de la demande d'entraide et le fait que le contribuable transmette ultérieurement et spontanément les données requises dans le courant de la procédure interne ne remet pas en cause le respect du principe de subsidiarité. Notre Haute Cour renverse ainsi (une fois encore) la jurisprudence du TAF.

C. Principe de la bonne foi et de la confiance.....155
D. Caractère vraisemblablement pertinent des renseignements155
IV. Conclusion..... 156

I. Faits

En date du 9 juin 2015, la Direction générale des finances publiques françaises a adressé une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale à l'Administration fédérale des contributions (AFC) au sujet de Madame A. concernant l'impôt sur le revenu des années 2001 et 2012 et l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2011 à 2013. De fait, les autorités fiscales françaises soupçonnent Madame A. de résider en France malgré une résidence avérée en Grande-Bretagne et de dissimuler des revenus imposables en France par le truchement de la société B. qui avait son siège aux Iles Vierges Britanniques.

Les autorités fiscales françaises sollicitent un grand nombre d'informations comme les états de fortune au 1^{er} janvier de chaque année sous revue, les relevés bancaires et le formulaire A des divers comptes bancaires pour lesquels Madame A. était directement ou indirectement l'ayant droit économique.

Par ordonnance de production, l'AFC interpelle les personnes dépositaires de l'information conformément à la procédure habituelle.

En date du 11 janvier 2016, Madame A. et les autorités fiscales françaises signent un contrat intitulé "Règlement d'ensemble" relatif aux années 2010 à 2013 qui vaut engagement de l'autorité fiscale française. Ce contrat se réfère à la reconnaissance des revenus effectués par Madame A. et contient des clauses spécifiques à ce règlement:

- l'Administration, après examen de l'affaire, accepte de retenir les éléments avancés par le conseil de Madame A. dans le courrier du 11 décembre 2015 pour établir l'assiette de l'imposition sur les années 2010 à 2013;

I. Faits 151
II. Considérants de l'arrêt du TF..... 152
A. Principe de subsidiarité: une condition formelle 152
B. Condition de la pertinence vraisemblable: une condition matérielle 153
C. Principe de la bonne foi..... 154
III. Commentaires de l'arrêt..... 154
A. Lien entre principe de subsidiarité et la condition de la pertinence vraisemblable..... 154
B. Moment déterminant de l'examen du principe de subsidiarité..... 154

- Madame A. s'engage par ailleurs à respecter les obligations fiscales courantes et à payer les sommes laissées à sa charge en vertu de l'obligation précitée dans les délais requis;
- faute par Madame A. de respecter l'une des quelconques conditions fixées ci-avant, le présent règlement d'ensemble serait déclaré caduc et le recouvrement de l'intégrité des sommes légalement exigibles (impôt principal et pénalités) pourra être poursuivi selon les règles prévues par le Code général des impôts.

Lors de la procédure d'entraide administrative, l'AFC indique à Madame A. le souhait de transmettre les informations aux autorités fiscales françaises. La contribuable s'oppose à toute transmission de renseignements au motif que la procédure fiscale française fait l'objet du règlement d'ensemble susmentionné. Il n'y a dès lors plus d'intérêt à poursuivre cette procédure.

Dès lors, l'AFC demandé aux autorités fiscales françaises si le contrôle fiscal est toujours en cours et sur quelle période il porte.

Les autorités fiscales françaises indiquent à l'AFC que le contrôle de Madame A. doit être regardé comme étant toujours en cours et que le règlement d'ensemble ne peut avoir aucune incidence sur le bon déroulement de la demande d'assistance administrative en matière fiscale.

A l'appui de cette allégation, les autorités fiscales françaises font valoir qu'une procédure contentieuse est toujours possible, que Madame A. n'a pas encore payé l'ensemble des sommes dues de sorte que l'une des obligations de Madame A. n'est pas encore réalisée et surtout il demeure extrêmement important pour les autorités fiscales françaises de s'assurer de la complétude et de l'exactitude des renseignements produits par la contribuable suite à ce contrôle qui a conduit au règlement d'ensemble. En effet, si le recoupement des données devait démontrer que le règlement d'ensemble n'était pas correct, les autorités fiscales françaises se sentiraient autorisées à reprendre les opérations de contrôle en remettant en cause le règlement d'ensemble. Par conséquent, les autorités fiscales françaises souhaitent maintenir la demande d'assistance administrative.

Sur cette base, l'AFC décide en date du 1^{er} avril 2016 de rendre une décision au moyen de laquelle elle accorde l'assistance administrative. Un recours est logiquement déposé par Madame A.

Par arrêt du 28 décembre 2016, le Tribunal administratif fédéral (TAF) admet le recours et annule la décision de l'AFC.

En substance, le TAF retient que la demande d'assistance administrative litigieuse ne respecte pas le principe de subsidiarité parce que l'autorité requérante a obtenu de Madame A. les renseignements requis durant la procédure d'assistance administrative et qu'il faut dès lors admettre que la France n'a plus d'intérêt à les recevoir. La demande est donc irrecevable.

C'est à l'encontre de cet arrêt que l'AFC a recouru avec succès au Tribunal fédéral (TF).

II. Considérants de l'arrêt du TF

A. Principe de subsidiarité: une condition formelle

A toutes fins utiles, on rappelle que le recours au TF en matière d'entraide administrative a un caractère exceptionnel. En effet, il 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. En d'autres termes, la question juridique de principe suppose que la décision en cause soit déterminante pour la pratique, notamment 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 appelant un éclaircissement de la part du TF.

En substance, l'AFC soutient que l'arrêt attaqué adopte une conception erronée du principe de subsidiarité.

Selon le TF, il convient d'examiner le lien avec la question du respect du principe de subsidiarité et de la condition de la pertinence vraisemblable des informations sollicitées par l'Etat requérant. Le TF estime qu'une clarification en la matière est nécessaire.

De son côté, le TAF a retenu que l'autorité requérante avait obtenu les renseignements fiscalement utiles directement de la part de Madame A., notamment par la reconnaissance de revenus du 11 décembre 2015. De ce fait, cela contredisait l'affirmation contenue dans la demande d'assistance administrative du 9 juin 2015 selon laquelle les moyens de collectes avaient été épuisés et, partant, le principe de subsidiarité respecté. La lecture du règlement d'ensemble conclu entre Madame A. et les autorités fiscales françaises permettait de confirmer que la demande d'assistance administrative ne présentait plus d'intérêt pour ces dernières. De ce fait, le maintien de la demande d'entraide administrative violait le principe de subsidiarité. Le contrat signé entre Madame A. et les autorités fiscales françaises mettait fin au litige fiscal pour les années 2010 à 2013, de sorte que l'État n'avait plus intérêt à soutenir que le contrôle fiscal avait encore cours en France. Les conditions qui pouvaient rendre caduc ce contrat ne prévoyaient en tout cas pas le résultat de la procédure d'assistance administrative de sorte que le TAF arrive à la conclusion que la demande d'assistance administrative s'avérait irrecevable faute de respecter le principe de subsidiarité. En d'autres termes, le fait d'avoir conclu un accord transactionnel entre Madame A. et les autorités fiscales françaises, qui mettait fin au litige, ne permettait plus de poursuivre la demande d'entraide administrative.

De son côté, l'AFC est d'avis que l'examen du respect du principe de subsidiarité se rapporte uniquement à l'utilisation des moyens internes précédant le dépôt de la demande d'assistance administrative. En d'autres termes, la réalisation de la condition du principe de subsidiarité au moment du dépôt de la demande. Par la suite, les informations à transmettre s'apprécie sous l'angle de leur pertinence vraisemblable.

Selon le TF, le principe de la subsidiarité a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant, en vertu de sa propre procédure fiscale. Il s'agit donc d'une règle formelle de recevabilité de la demande d'entraide administrative. En d'autres termes, il convient de vérifier que l'Etat requérant n'a été formulé qu'après que ce dernier ait utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa propre procédure fiscale interne.

Selon le TF, pour examiner si ce principe a été respecté, il faut se placer logiquement au moment de la formulation de la demande. Notre Haute Cour estime que cet aspect trouve appui au chiffre XI du Protocole additionnel à la Convention de double imposition signée entre la Suisse et la France (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91) qui utilise les termes "après que". De fait, le TF estime qu'il n'est pas déterminant que le contribuable visé par la mesure d'entraide administrative choisisse spontanément de transmettre les informations ou conclu un accord avec les autorités fiscales locales après que les demandes d'entraide administrative aient été adressées aux autorités fiscales suisses. Ainsi, le TF est d'avis que le principe de subsidiarité n'est donc pas remis en cause si le contribuable visé par la demande d'assistance administrative décide de fournir les informations ultérieurement.

Etroitement lié au principe de la confiance et de la bonne foi, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsque l'Etat formule une demande en ayant mentionné avoir épuisé toutes les sources habituelles de renseignements. En cas de doute par l'Etat requis – la Suisse dans le cas d'espèce – il appartient à ce dernier d'éclaircir, le cas échéant, le respect du principe de subsidiarité.

B. Condition de la pertinence vraisemblable: une condition matérielle

Par ailleurs, le TF saisit l'occasion de cet arrêt pour indiquer que le principe de subsidiarité ne se confond pas avec l'examen de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. Selon notre Haute Cour, le principe de la subsidiarité a pour but de vérifier si l'Etat requis a épuisé ses sources habituelles de renseignements avant de solliciter l'assistance administrative d'un autre Etat. Ce principe n'est du reste pas inscrit à l'art. 28 CDI CH-FR, mais uniquement dans le Protocole comme indiqué ci-dessus.

En revanche, la condition de la pertinence vraisemblable, expressément prévue à l'art. 28 précité, a quant à elle pour but de circonscrire l'assistance administrative uniquement aux renseignements matériels qui sont vraisemblablement pertinents pour appliquer une disposition de la convention ou l'application de la législation interne de l'Etat requérant. Ainsi, une demande d'entraide administrative peut parfaitement respecter le principe de la subsidiarité, sans pour autant que l'information requise respecte la condition de la pertinence vraisemblable. Inversement, le TF estime que le renseignement sollicité peut respecter la condition de la pertinence

vraisemblable de la demande d'entraide administrative sans avoir pourtant respecté le principe de subsidiarité.

Dans le cas d'espèce, le TF estime que le principe de subsidiarité a été respecté dans la mesure où la France a précisé avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par sa procédure fiscale interne. Il n'y avait dès lors pas de raison de remettre en cause la véracité de ses déclarations. Le fait que la contribuable ait, alors que la demande d'entraide administrative était encore pendant, procédé à une reconnaissance de revenus dans le cadre du règlement d'ensemble n'est pas pertinent au regard du principe de subsidiarité.

Cela étant, le TF estime que le principe de subsidiarité étant rempli, il convient néanmoins d'examiner la condition de la pertinence vraisemblable des informations transmises et une violation du principe de la bonne foi.

Reprenant sa jurisprudence habituelle en la matière, le TF estime que la remise des relevés bancaires, les états de fortune et les formulaires A liés aux relations bancaires de la contribuable sont des renseignements qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable s'agissant d'une personne dont l'autorité requérante a indiqué qu'elle devait être considérée comme fiscalement résidente durant les années visées par la demande. Par ailleurs, le TF estime que l'autorité requérante a suffisamment explicité en quoi la demande d'entraide administrative était nécessaire, quand bien même un règlement d'ensemble était intervenu en janvier 2016 pour régler la situation fiscale de la contribuable.

Même si le TF a clairement exprimé que l'on ne peut pas exclure que l'évolution des circonstances aboutissent exceptionnellement à ce que la condition de la pertinence vraisemblable disparaisse au cours de la procédure, il retient que tel n'est pas le cas dans les présentes circonstances. En effet, il estime que, malgré la présence d'un règlement d'ensemble intervenu en janvier 2016 pour régler la situation fiscale de Madame A., les autorités fiscales françaises ont fourni suffisamment d'explications motivant le maintien de la demande d'entraide. En effet, l'AFC a reçu une réponse justificative suite à sa demande dans laquelle l'Etat requérant indiquait que la procédure contentieuse était toujours possible, que le règlement d'ensemble supposait, entre autres conditions, l'obligation d'en régler les sommes dues par Madame A., il était important pour l'Administration fiscale française de s'assurer de la complétude et de l'exactitude des renseignements produits, la fourniture des renseignements incomplets pouvant aboutir à une reprise du contrôle et à une remise en cause du règlement d'ensemble et que la question de la responsabilité fiscale pénale de l'intéressé ne pouvait être écartée à ce stade.

Remettre en cause l'entraide administrative dans ce contexte signifierait une remise en cause du principe de la bonne foi de la France qui doit rester présumée même si l'Etat requis est en connaissance du fait qu'il y a eu un règlement d'ensemble signé entre l'Etat français et la contribuable. Le TF estime qu'il n'est pas exclu que la contribuable ait pu conclure un tel accord

tout en continuant à cacher qu'elle possède d'autres avoirs bancaires, il incombe en réalité à la contribuable de formuler, le cas échéant, ses éventuels griefs relatifs au comportement de l'Administration fiscale française devant le juge français.

C. Principe de la bonne foi

Le TF saisit également l'occasion du cas d'espèce pour préciser qu'il ne faut pas confondre la bonne foi entre deux Etats et la bonne foi qui peut régner entre un particulier et son administration fiscale.

Le contribuable ne peut se plaindre que de la violation de la bonne foi uniquement si l'Etat requérant a contrevenu à ce principe vis-à-vis de l'Etat requis. En revanche, il ne peut pas se plaindre de la violation du principe de la bonne foi s'il estime qu'il a été lui-même traité de mauvaise foi par l'Etat requérant, car un tel grief relève de l'application du droit et de la procédure interne de l'Etat requérant.

Ainsi, le fait que l'Etat requérant maintienne sa demande d'assistance administrative malgré l'existence d'un règlement d'ensemble n'est pas constitutif d'un comportement contraire à la bonne foi de la France vis-à-vis de la Suisse. Il ne s'agit pas d'une violation du principe de la bonne foi en tant que principe de droit international public mais, potentiellement, d'une violation du principe de la bonne foi régnant dans la relation entre l'autorité française et son contribuable sous l'angle du droit interne français. Il incombe de ce fait au contribuable de formuler ses griefs dans le cadre de ladite procédure.

En résumé, le TF estime que le principe de subsidiarité, au moment où la demande a été formulée, était respecté et que le règlement d'ensemble ultérieur, conclu entre la contribuable et les autorités fiscales françaises, n'y changent rien. En outre, les informations transmises remplissent la condition de la pertinence vraisemblable au regard des dispositions conventionnelles et respecte le principe de la bonne foi au sens du droit international public.

III. Commentaires de l'arrêt

A titre préalable, on ne peut s'empêcher de constater que le TF donne une nouvelle fois tort au TAF. Alors que ce dernier semble vouloir circonscrire les possibilités d'entraide administrative sur la base des dispositions conventionnelles et légales applicables, force est de souligner que le TF a la volonté, quant à lui vouloir, d'étendre l'entraide administrative de manière la plus large possible.

Cette source de tension étant difficile à ne pas relever, la lecture de cet arrêt apporte plusieurs enseignements.

A. Lien entre principe de subsidiarité et la condition de la pertinence vraisemblable

En premier lieu, le TF tranche une question de doctrine sur le lien entre le principe de subsidiarité et la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements transmis. Une grande partie de la doctrine considère que le principe de subsidiarité découle de la condition de la pertinence vraisemblable formant ainsi les deux faces d'une même pièce.

En revanche, le TF, s'appuyant sur l'opinion d'ANDREA OPEL^[1] ne partage pas cette opinion et soutient que l'examen de la pertinence vraisemblable des renseignements n'est pas lié au principe de subsidiarité. Cette autrice relève que la source du principe de subsidiarité ne figure pas à l'art. 26 du Modèle OCDE de Convention sur le revenu et la fortune (Modèle OCDE) mais uniquement du Commentaire OCDE et que le principe de subsidiarité découle en réalité du principe de la bonne foi qui doit prévaloir dans les relations internationales. D'un autre côté, la condition de la pertinence vraisemblable est strictement prévue par l'art. 26 Modèle OCDE (et partant de l'art. 28 CDI CH-FR).

En d'autres termes, le principe de subsidiarité constitue une condition de recevabilité formelle de la demande d'entraide administrative alors que la condition de la pertinence vraisemblable représente une condition matérielle autorisant l'entraide administrative. De ce fait, le respect de la condition du principe de subsidiarité n'entraîne pas nécessairement la réalisation de la condition de la pertinence vraisemblable de la demande.

A notre sens, cette interprétation n'est pas critiquable et constitue en réalité un éclaircissement tout à fait appréciable de la relation entre le principe de subsidiarité et la condition de la pertinence vraisemblable.

Il est vrai que ces principes ne visent pas les mêmes objectifs. Comme indiqué plus haut, le principe de subsidiarité vise à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été formulée qu'après l'Etat requérant ait utilisé les sources habituelles de renseignement prévues par sa procédure fiscale interne. En revanche, la condition de la pertinence vraisemblable a pour but de nous transmettre que les renseignements pertinents pour appliquer les dispositions de la convention dans le cadre de l'assistance administrative.

Chaque condition doit être examinée pour elle-même et la réalisation de l'une n'emportant pas celle de l'autre.

B. Moment déterminant de l'examen du principe de subsidiarité

L'arrêt met en exergue un point de désaccord avec le TAF, soit le moment de l'examen du principe de subsidiarité.

Selon le TF, l'appréciation du respect du principe de subsidiarité doit être effectué au moment de la formulation de la demande et l'Etat requis doit effectuer son analyse à ce moment-là. De ce fait, le TF estime qu'il n'est pas pertinent de savoir si l'Etat requérant obtient, en cours de procédure, des informations directement du contribuable visé parce que ce dernier choisit de collaborer spontanément ou conclut un accord avec les autorités fiscales.

De son côté, le TAF estime que l'obtention des informations ultérieurement au dépôt de la demande met en échec le principe de subsidiarité a posteriori.

[1] ANDREA OPEL, *Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard*, Berne 2015, p. 165.

A notre sens, la position du TF semble hautement critiquable au regard de l'état de fait du cas d'espèce.

Dans son arrêt, le TF semble occulter le fait que la demande d'entraide administrative déposée par la France intervient à un moment où la France est en pleine discussion avec la contribuable. C'est dire que la procédure de droit n'était pas épuisée et que les informations en vue d'établir les éléments imposables pour les années 2010 à 2013 étaient en cours de collecte. En réalité, il est difficile de ne pas percevoir, dans le dépôt d'une demande d'entraide administrative, le moyen pour les autorités fiscales françaises de mettre une certaine pression sur la contribuable dans le contexte de sa procédure interne et certainement pas un moyen d'obtenir des informations que l'autorité fiscale française n'arrivait pas à recevoir dans le cadre de sa procédure interne. Il était donc clair que les discussions entre les autorités fiscales françaises et le contribuable avaient toujours cours.

Du reste, comme cela ressort clairement de l'arrêt du TAF, la contribuable a reconnu pleinement les éléments imposables dans un courrier du 11 décembre 2015, soit à peine trois mois après la dernière clarification sollicitée par l'AFC de la part des autorités fiscales françaises du fait que leur demande était incomplète.

Ainsi, force à de constater que la demande d'entraide administrative a été déposée à un moment où les discussions étaient encore vives avec la contribuable et allaient aboutir de manière définitive seulement quelques mois plus tard.

S'il est vrai que le protocole spécifie que la demande d'assistance administrative peut être formulée qu'après que l'Etat requérant ait utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, il nous semble erroné de procéder à cet examen à un moment choisi souverainement par l'Etat requérant alors même que la procédure fiscale interne en cours n'a pas encore révélé l'intégralité des éléments imposables. A la lecture du cas d'espèce, il apparaît que les autorités fiscales françaises ne se trouvaient nullement dans une impasse au moment de la formulation de la demande.

En retenant cette interprétation, le TF semble perdre de vue le but du principe de subsidiarité qui est de ne pas faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui serait à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne. L'arrêt du TF ne réconcilie absolument pas cette contradiction et ouvre au contraire une incertitude supplémentaire qui avait été parfaitement résolue par le TAF. La solution retenue par le TF semble plus que discutable au regard de la chronologie des faits.

C. Principe de la bonne foi et de la confiance

S'il paraît légitime de présumer que la demande d'entraide administrative respecte les principes de la bonne foi et de la confiance, il n'en demeure pas moins que l'Etat requérant doit être effectivement de bonne foi. Dans le cas d'espèce, l'Etat français a indiqué avoir utilisé toutes les sources habituelles

de renseignements prévues par sa propre procédure fiscale tout en passant sous silence le fait que la contribuable était déjà en négociation avancée en vue d'obtenir un règlement global. De ce fait, on peut légitimement se poser la question de savoir si les moyens de procédure de droit interne avaient été effectivement utilisés.

Ce dernier aspect aurait déjà pu ébranler le principe de la bonne foi et de la confiance qui doit régner entre les Etats.

Contrairement à ce que soutient le TF, il ne s'agit pas d'examiner la bonne foi entre les autorités fiscales françaises et la contribuable, mais le fait qu'un accord était en cours de négociation puis conclu dans un délai que l'on peut qualifier de rapide en pareilles circonstances. En effet, au moment du dépôt de la demande d'entraide administrative par la France, cette dernière indique que les moyens de collecte du renseignement prévus par la procédure fiscale interne et utilisables à ce stade ont été épuisés. Or, le règlement global intervenant très peu de temps après le dépôt de la demande démontre, bien au contraire, que la procédure fiscale interne n'était nullement épuisée. Comme le dit le TAF, il apparaît que ni le règlement ni la procédure antérieure n'ont été portés à la connaissance de l'AFC, ce qui permet de faire douter légitimement du principe de la bonne foi au-delà du respect du principe de subsidiarité dont l'essence s'en trouve vidée par l'arrêt du TF dans le cas d'espèce.

C'est donc bien de la bonne foi qui doit régner entre les Etats dont il s'agit dans le cas d'espèce et non celle – également violée au demeurant – qui doit régir les relations entre l'autorité fiscale française et sa contribuable.

Il y a également lieu de souligner que c'est la contribuable qui a informé l'AFC du fait que le règlement global avait été conclu avec les autorités fiscales françaises. Le règlement contenait des conditions dont on ne pouvait pas encore affirmer qu'elles n'étaient pas respectées par la contribuable et qui ne dépendaient en aucun cas de l'issue de la demande d'entraide administrative.

L'arrêt du TF instaure, à notre sens, une certaine insécurité à l'égard des contribuables. Il conduit ces derniers à considérer qu'il n'est pas utile de collaborer avec son autorité fiscale compétente dans la mesure où cela ne met pas un terme à la demande d'entraide administrative. En d'autres termes, il n'y a aucun intérêt à participer à la procédure fiscale interne et à rechercher une solution si le contribuable a l'impression que tout accord final ou décision finale pourra être remise en cause par la demande d'entraide administrative pendante.

D. Caractère vraisemblablement pertinent des renseignements

L'arrêt met à jour un autre point de discordance entre le TF et le TAF.

Le TF estime que la demande d'entraide administrative vise des informations qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable s'agissant d'une personne dont l'autorité

requérante indiquait qu'elle devait être considérée comme fiscalement résidente française durant les années visées par la demande et partant assujettie aux impôts de manière illimitée. Le TF admet que la pertinence vraisemblable peut disparaître en cours de procédure. Il envisage du reste cette possibilité en présence du règlement d'ensemble intervenu entre les autorités fiscales françaises et la contribuable. Cependant, il appartient à la partie qui entend s'en prévaloir de le démontrer.

De son côté, le TAF relève que le règlement d'ensemble signé entre les autorités fiscales françaises et la contribuable constitue un contrat qui permet d'établir l'assiette de l'imposition sur les années 2010 à 2013 de Madame A. et de limiter le montant des pénalités. Le bien-fondé de cet accord ne peut être remis en cause selon les termes même du contrat que si Madame A. ne respecte pas l'engagement de régler les sommes laissées à sa charge en vertu du contrat signé dans les délais de mise en recouvrement des impositions notifiées par les autorités fiscales françaises. Il n'y a donc pas d'autres conditions qui permettent de remettre en cause l'accord par les autorités françaises. Le TAF constate donc que cet accord clôture la procédure fiscale ayant fondé la demande d'entraide administrative faisant ainsi perdre tout intérêt à cette dernière procédure pour l'autorité requérante. De ce fait, le TAF voit mal comment les renseignements pouvant être transmis dans le cadre de la procédure d'entraide administrative pourraient revêtir le caractère d'informations étant vraisemblablement pertinentes.

A notre sens, les motifs invoqués par les autorités fiscales françaises pour le maintien de la demande d'entraide n'ont pas été examinés avec toute l'attention requise par le TF.

D'abord, les autorités fiscales françaises invoquent le fait qu'une procédure contentieuse était toujours possible. C'est donc bien la preuve qu'une procédure contentieuse n'avait plus lieu d'être au moment où l'AFC sollicite le complément d'information. En d'autres termes, dès lors que le règlement global avait été signé entre la contribuable et les autorités fiscales françaises, il n'y avait plus de procédure contentieuse en cours.

Ensuite, les autorités fiscales françaises indiquent que le règlement des sommes dues par la contribuable constitue une condition dans le cadre du règlement. Or, les autorités fiscales françaises n'indiquent pas que la contribuable ait violé la condition en ne respectant pas les délais de paiement. Autrement dit, les autorités fiscales françaises n'invoquent pas le fait que la contribuable était déjà en infraction avec l'une des conditions du contrat signé. Cela tient au fait que le délai de recouvrement n'était pas échu.

De surcroît, les autorités fiscales françaises souhaitent s'assurer de la complétude et de l'exactitude des renseignements produits, la fourniture de renseignements incomplets pouvant aboutir à une reprise du contrôle et une remise en cause du règlement d'ensemble. Cette affirmation semble en contradiction manifeste avec le texte même du contrat

puisque l'art. 1 du règlement indiquait clairement que "l'Administration, après examen de l'affaire, accepte de retenir les éléments avancés par le Conseil de Madame A dans le courrier du 11 décembre 2015 pour établir l'assiette de son imposition sur les années 2010 à 2013". De ce fait, les autorités fiscales françaises acceptaient les éléments imposables discutés avec le conseil de Madame A. et ne se réservaient pas le droit de les remettre en cause par un moyen ou par un autre, en particulier par le biais d'une procédure d'entraide administrative.

Enfin, les autorités fiscales françaises invoquent le fait que la question de la responsabilité fiscale pénale de la contribuable ne pouvait pas être écarté à ce stade. Néanmoins, comme indiqué par le TAF, il s'agit d'une pure conjecture sur laquelle les autorités fiscales françaises n'apportent aucun élément.

C'est donc à tort et de manière très discutable que le TF accepte les explications fournies par l'autorité requérante afin d'admettre que la condition de la pertinence vraisemblable des informations demeurait.

En réalité, avec la conclusion du règlement d'ensemble, il aurait fallu purement et simplement constater que la condition de la pertinence vraisemblable n'était pas réalisée et cette question était épuisée dans le cadre de ce règlement global.

IV. Conclusion

Ainsi qu'on peut le constater, cet arrêt du TF marque une étape supplémentaire dans l'ouverture toujours plus grande dans le cadre de la procédure d'entraide administrative.

En premier lieu, si l'on peut saluer le fait que le TF ait bien distingué le principe de subsidiarité, qui est une condition formelle de recevabilité de la demande d'entraide administrative de la condition de la pertinence vraisemblable de l'information, qui est une condition matérielle de la procédure d'entraide administrative, on ne peut que regretter les considérants concernant le moment déterminant pour évaluer le respect des principes de subsidiarité.

Dans le cas d'espèce, il nous semble que les négociations qui avaient lieu entre les autorités fiscales françaises et la contribuable devaient conduire le TF à rejeter la demande d'entraide administrative d'autant plus que le règlement global intervenu entre l'Etat requérant et sa contribuable a eu lieu avant même la notification de la décision formelle par l'AFC d'accorder l'entraide. En admettant l'interprétation suivant laquelle le principe de subsidiarité doit être analysé au moment la demande d'entraide administrative, le TF donne un signe aux Etats étrangers qu'ils ont tout intérêt à déposer une demande en cours de procédure fiscale afin de garder la possibilité de maintenir vivante une procédure d'entraide administrative.

En outre, cela décourage clairement les contribuables à chercher une solution négociée ou à l'amiable avec leurs autorités fiscales locales. Les contribuables doivent plutôt laisser la procédure d'entraide administrative suivre son cours, ces derniers devant dans tous les cas se défendre après la remise des

informations issues de la procédure d'entraide administrative. Il n'y a donc aucun intérêt à trouver une solution et une issue finale à la procédure fiscale interne.

De plus, l'absence de mention de la procédure et de la négociation en cours avec la contribuable était clairement une situation qui devait inciter le TF à retenir une violation du principe de la bonne foi du fait que jamais la procédure n'a été évoquée par l'Etat requérant, cet aspect n'ayant été mis en avant que par la contribuable.

Enfin, le fait que le règlement global qui constitue un contrat signé entre l'Administration fiscale française et le contribuable indiquait que les autorités fiscales françaises acceptaient les éléments issus de la négociation et du règlement uniquement sous la condition du paiement des impôts devait clairement conduire le TF à considérer que la condition de la pertinence vraisemblable n'était pas réalisée. Les motifs invoqués par le fisc français ultérieurement à la signature du contrat n'était pas conforme aux termes du contrat pourtant bien connus du TF et les informations ainsi transmises ne pouvaient pas donner lieu à la révision du contrat.

Cet arrêt en défaveur de la contribuable marque une fois encore une étape supplémentaire vers une ouverture toujours plus importante de la procédure d'entraide administrative en faveur des Etats étrangers.