

ATF 144 II 206 | TF, 16.04.2018, 2C_28/2017*

Le principe de subsidiarité veut que l'État requérant ne formule une demande d'entraide en matière fiscale qu'après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. Il faut se placer au moment de la formulation de la demande pour juger du respect du principe de subsidiarité. Par conséquent, le fait que le contribuable décide de transmettre spontanément les renseignements requis en cours de procédure ne remet pas en cause le respect de ce principe.

Faits

L'autorité fiscale française adresse à l'Administration fédérale des contributions (AFC) une demande d'entraide en matière fiscale au sujet d'une contribuable. L'autorité requérante indique avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par sa procédure fiscale interne.

Durant la procédure, la contribuable conclut un accord avec l'autorité requérante par lequel elle communique spontanément les renseignements sollicités à celle-ci. L'autorité requérante accepte les éléments avancés par la contribuable pour procéder à l'imposition.

L'AFC accorde l'assistance administrative et décide de transmettre les renseignements à l'autorité requérante. En effet, l'autorité fiscale française maintient sa demande, notamment au motif qu'elle souhaite s'assurer de l'exactitude des éléments transmis par la contribuable dans le cadre de l'accord.

La contribuable forme un recours au Tribunal administratif fédéral. Le recours est admis au motif que la demande d'entraide est contraire au principe de subsidiarité, l'autorité requérante ayant obtenu les renseignements requis durant la procédure.

L'AFC forme un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Celui-ci doit trancher si la demande d'entraide respecte le principe de subsidiarité.

Droit

Le principe de subsidiarité est prévu au ch. XI du Protocole additionnel à la CDI CH-FR,

lequel dispose que dans les cas d'échanges de renseignements effectués sur le fondement de l'art. 28 CDI CH-FR, l'autorité requérante formule ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.

Le but de ce principe est d'éviter que l'État requis doive rechercher des renseignements qui seraient à la portée de l'État requérant en vertu de sa procédure fiscale interne.

En interprétant littéralement le texte du ch. XI du Protocole additionnel, le Tribunal fédéral considère qu'il faut se placer au moment de la formulation de la demande pour juger du respect du principe de subsidiarité (« *après que* »). Ainsi, le fait que l'autorité requérante obtienne en cours de procédure des informations du contribuable ne remet pas en cause le respect de ce principe.

En l'espèce, l'autorité requérante a indiqué avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par son droit. Cette déclaration n'a pas à être remise en cause en vertu de la présomption de bonne foi de l'État requérant. Par conséquent, le principe de subsidiarité a été respecté. Le fait que la contribuable ait spontanément transmis les renseignements dans le cadre d'un accord avec l'autorité requérante n'est pas pertinent au regard du principe de subsidiarité.

Partant, le recours est admis.

Note

La doctrine majoritaire rattache le principe de subsidiarité à la celui de la pertinence vraisemblable. Un renseignement ne serait pertinent et ne devrait être transmis que s'il n'a pas pu être obtenu par l'État requérant par le biais de sa procédure fiscale interne.

Le Tribunal fédéral ne suit pas cet avis et considère que ces principes ne visent pas les mêmes objectifs. Le principe de subsidiarité veut que l'État requérant épuise ses sources habituelles de renseignements avant de solliciter l'assistance. La condition de la pertinence vraisemblable a pour but de ne transmettre dans le cadre de l'assistance que les renseignements pertinents pour appliquer les dispositions de la convention. La pertinence

d'une information peut disparaître en cours de procédure.

En l'espèce, le Tribunal fédéral a toutefois jugé que la demande d'assistance respectait également la condition de la pertinence vraisemblable nonobstant l'accord, dans la mesure où la transmission des informations permettait à l'autorité requérante de vérifier l'exactitude des éléments transmis spontanément par la contribuable.

Cf. également : Sarah Bechaalany, Assistance fiscale : Octroi de l'assistance administrative malgré un accord en cours de procédure , publié le: 16 Mai 2018 par le Centre de droit bancaire et financier.

Proposition de citation : TOBIAS SIEVERT, Le principe de subsidiarité en matière d'assistance administrative fiscale internationale, in: <https://lawinside.ch/607/>