

N° 491270 – M. et Mme Z...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 12 mai 2025

Lecture du 2 juin 2025

CONCLUSIONS

M. Bastien LIGNEREUX, Rapporteur public

Cette affaire vous amènera à examiner pour la première fois la question de la responsabilité de l'Etat du fait d'un délai excessif de délivrance des attestations de résidence fiscale. Elle vous conduira à préciser l'objet de ces attestations, qui sont indispensables à la bonne application des conventions fiscales : c'est seulement grâce à elles que le contribuable peut obtenir le bénéfice des avantages conventionnels¹, tels que les taux réduits de retenue à la source sur certains revenus qu'ils perçoivent. Cette question revêt une actualité particulière puisque, dans un contexte où les procédures de délivrance de ces attestations et de remboursement des retenues à la source sont très variables d'un Etat à l'autre, une directive dite « FASTER », adoptée par le Conseil de l'UE le 10 décembre 2024², prévoit de les harmoniser à compter de 2030.

1. M. Z..., ressortissant suisse domicilié dans le Bas-Rhin, a perçu de 2009 à 2011 des dividendes d'une société suisse, qui ont été soumis, à la source, à l'« impôt anticipé » de 35 % perçu au profit de la Confédération suisse.

M. et Mme Z... n'ont déclaré ces dividendes en France qu'avec retard, en octobre 2012, après avoir cru à tort qu'ils n'étaient imposables qu'en Suisse du fait de leur qualité de travailleurs frontaliers³. Afin d'obtenir le bénéfice des stipulations d'élimination des doubles impositions de la convention fiscale franco-suisse, dont l'article 11 plafonne à 15 % le taux de la retenue qui peut être opérée par l'Etat de la source des dividendes, ils ont accompagné leurs déclarations rectificatives d'une demande tendant à ce que l'administration certifie leur domiciliation fiscale en France sur le formulaire de demande de remboursement qu'ils s'apprêtaient à transmettre aux autorités suisses, ainsi que le prévoit l'article 31 de la

¹ En transmettant l'attestation, pour ce qui concerne les retenues françaises, à l'administration fiscale ou à l'établissement payeur (la transmission de l'attestation est regardée comme une réclamation fiscale même dans le second cas : cf. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 27 juil. 2015, n° 376369, *sté Aubepar*, au recueil, RJF 11/15 n° 951).

² Directive 2025/50 du Conseil du 10 déc. 2024 relative à un allègement plus rapide et plus sûr de l'excédent de retenues à la source.

³ Sur le régime fiscal des résidents de France qui occupent un emploi en Suisse dans la zone frontalière, cf. les concl. R. Victor sur CE, avis, 8^e et 3^e ch., 29 nov. 2021, n° 456995, *B...*, aux Tables, RJF 3/22 n° 187.

convention relatif à la procédure d'obtention des avantages conventionnels⁴. Ce formulaire, dit n° 83, permet au bénéficiaire effectif des revenus d'obtenir le remboursement partiel de l'impôt anticipé, à hauteur des 20 % excédant le taux conventionnel de 15 %, à condition que l'administration fiscale française atteste, dans la partie réservée à cet effet au bas du verso du formulaire, que l'intéressé était bien, pour la période concernée, un « résident de France » et que les revenus en cause sont « passibles des impôts directs français »⁵. L'utilisation de ce formulaire est imposée par l'administration helvétique depuis les années 1980⁶, et a été confirmée par un échange de lettres des 28 août et 26 novembre 2008, qui n'a pas été publié mais dont le contenu est retracé au bulletin officiel des finances publiques (BOI-INT-CVB-CHE-10-20-30).

La DRFiP d'Alsace a rapidement émis des rôles supplémentaires pour soumettre ces dividendes à l'impôt sur le revenu, mais n'a transmis le formulaire que deux ans plus tard, en décembre 2014, au service des impôts des particuliers de Wissembourg, lequel n'a apposé son visa sur la partie consacrée à l'attestation de résidence qu'en novembre 2015. M. Z... a présenté ce formulaire en mars 2016 aux autorités fiscales suisses qui, par une décision de décembre suivant, lui ont opposé sa tardiveté, dès lors que selon la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (art. 32), le droit au remboursement s'éteint si la demande n'est pas présentée dans un délai de trois ans. Cette décision est devenue définitive avec le rejet par les tribunaux suisses, en 2019, de la contestation présentée par M. Z....

Ce dernier s'est alors retourné vers l'administration française en lui soumettant en vain une demande de réparation du préjudice causé par le retard de délivrance de l'attestation de résidence. M. et Mme Z... se pourvoient en cassation contre l'arrêt par lequel la CAA de Nancy a rejeté leur appel dans ce litige.

2. Il nous faut d'abord dire deux mots de la recevabilité de cette action indemnitaire. Au nom de l'exception de recours parallèle, vous jugez en effet avec constance que cette action est irrecevable lorsqu'elle tend à la réparation du seul préjudice résultant du paiement de l'impôt, et a ainsi en réalité le même objet que l'action fiscale (CE, 9^e et 8^e ss-sect., 5 juil. 1996, n° 150398, *SCI Saint-Michel*, au recueil, RJF 8-9/96 n° 1055 ; CE, ass., 30 oct. 1996, n° 141043, *min. c. SA D...*, au recueil, RJF 12/96 n° 1469 ; CE, sect., 21 mars 2011, n° 306225, *K...*, au recueil, RJF 6/11 n° 742 ; CE, 8^e et 3^e ss-sect., 9 déc. 2015, n° 387630, *R...*, aux Tables sur ce point, RJF 3/16 n° 282) : seule la voie de la réclamation fiscale permet de faire utilement valoir une telle demande. Il en résulte, par exemple, qu'un contribuable qui a spontanément acquitté l'impôt et a tardé à en demander le remboursement en se prévalant de l'invalidité de son fondement légal au regard du droit de l'UE n'est pas recevable à demander une indemnité, d'un montant égal à la taxe irrégulièrement perçue, à raison de la faute commise par l'Etat en méconnaissant le droit de l'UE (cf. aussi, après la décision *D...*, CE, 9^e

⁴ Cet article a déjà donné lieu à plusieurs décisions, mais seulement pour préciser la portée de la notion d'avantage conventionnel à laquelle il se réfère (cf. l'affaire *B...* et une décision CE, 9^e et 10^e ch., 23 nov. 2020, n° 427182, *G...*, inédite, RJF 2/21 n° 197).

⁵ Sur cette procédure de remboursement, cf. BOI-INT-CVB-CHE-10-20-30, § 190 et s. Le formulaire 83 est quant à lui reproduit au BOI-FORM-000075.

⁶ Cf. le B.O.I. N° 166 du 19 novembre 1986, 14 B-2-86.

et 10^e ss-sect., 10 nov. 2000, n^o 186301, *Sté SGAP Expansion*, aux Tables sur ce point, RJF 2/01 n^o 224).

Or dans notre affaire, le préjudice allégué résulte, précisément, de ce que le requérant a payé l'impôt anticipé suisse, et l'indemnité demandée correspond aux 20 % dont il aurait pu obtenir le remboursement par application de la convention fiscale franco-suisse s'il avait soumis le formulaire aux autorités suisses à temps.

Toutefois, précisément parce qu'elle découle de l'exception de recours parallèle, cette irrecevabilité ne saurait frapper que les demandes de réparation du préjudice résultant du paiement d'un impôt français, pour lequel la voie de la réclamation fiscale (art. L. 190 du LPF) doit être suivie (cf. CE, 9^e ch., 21 nov. 2016, n^o 383815, *L...*, paragr. 8). Le fait qu'une action fiscale soit ouverte en Suisse – et a d'ailleurs été vainement exercée en l'espèce – n'y change rien puisque la faute dont la réparation est sollicitée est imputable à la seule administration française, et non à l'administration suisse. La demande portée devant les juges du fond était donc recevable.

3. Mais la cour ne s'est pas méprise sur ce point dans l'arrêt attaqué. Elle n'a pas non plus refusé, sur le principe, l'indemnisation du préjudice résultant du retard dans la délivrance d'une attestation de résidence⁷, et là aussi elle nous semble devoir être approuvée.

Certes, à ce jour, les fautes dont vous avez eu à connaître en contentieux de la responsabilité des services fiscaux tiennent le plus souvent à une erreur dans l'appréciation de la situation du contribuable au regard de la loi fiscale (cf. par ex. CE, sect., 21 mars 2011, n^o 306225, *K...*, au recueil et CE, 8^e et 3^e ss-sect., 12 mars 2014, n^o 359643, *min. c. F...*, aux Tables), par exemple dans l'évaluation de son assiette taxable (cf. les contentieux triangulaires engagés par les collectivités territoriales affectataires : CE, 8^e et 3^e ss-sect., 24 avr. 2012, n^o 337802, *Cne de Valdoie*, au recueil et CE, 9^e et 10^e ss-sect., 16 juil. 2014, n^o 361570, *min. c. Cne de Cherbourg-Octeville*, au recueil), ou à une erreur dans les opérations de recouvrement (cf., par ex., s'agissant du prélèvement de l'impôt sur un compte détenu par un tiers qui n'est pas redevable solidaire, CE, 3^e et 8^e ch., 20 févr. 2018, n^o 393219, *DB...*, au recueil, RJF 5/18 n^o 535).

Et même si votre jurisprudence de section *K...* (CE, sect., 21 mars 2011, n^o 306225, au recueil) vise, de manière large, toute faute commise par l'administration « lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt », force est de constater que l'instruction du formulaire 83 soumis par le contribuable n'a pas à voir avec l'établissement ou le recouvrement d'impositions que l'administration française est compétente pour établir, puisqu'elle n'affecte que l'impôt suisse.

Néanmoins, nous vous invitons à faire application ici de votre jurisprudence générale selon laquelle le retard mis par l'administration à communiquer un document auquel l'administré a

⁷ La cour se place ici dans le prolongement de précédentes décisions allant dans le même sens (cf. TA Montpellier, 9 juin 2011, n^o 0902075, *L...*, RJF 1/12 n^o 66 et CE, 9^e ch., 21 nov. 2016, n^o 383815, *L...*, inédite, paragr. 10).

droit constitue une faute de nature à engager sa responsabilité, et ce non seulement lorsque les textes lui impartissent un délai déterminé pour instruire la demande (cf., pour un retard dans la délivrance d'un certificat d'urbanisme, CE, 1^e et 6^e ss-sect., 6 juin 2012, n° 329123, V..., aux Tables), mais aussi en l'absence de délai maximum. Dans un tel cas, vous jugez fautive l'absence de communication « dans un délai raisonnable », que vous appréciez au regard des exigences liées à l'accomplissement des formalités d'instruction de la demande (cf., s'agissant des autorisations de défrichement, CE, 2^e et 1^e ss-sect., 4 juil. 2001, n° 219658, *min. c. sté d'aménagement du Bois de Bouis*, au recueil et, s'agissant de la communication par les hôpitaux de documents aux ayants-droits du défunt, CE, 5^e et 6^e ch., 13 févr. 2024, n° 460187, S..., aux Tables sur ce point⁸). Plus largement, vous jugez fautifs les retards anormaux dans l'exécution du service public, ce dont vous avez d'ailleurs déjà fait application s'agissant du recouvrement de l'impôt (cf., s'agissant du retard à rectifier le montant d'une créance fiscale, CE, 8^e et 3^e ch., 8 juil. 2016, n° 371080, P..., inédite, RJF 11/16 n° 1009 ; s'agissant du retard à donner mainlevée de sûretés après paiement de l'impôt, sous l'empire à l'époque de l'exigence d'une faute lourde, CE, 7^e et 8^e ss-sect., 24 févr. 1986, n° 40031, X..., inédite, RJF 4/86 n° 430, dans le prolongement de CE, sect., 16 oct. 1964, n° 58464, LL..., au recueil p. 475) : l'absence de délai déterminé dans les textes n'y fait jamais obstacle.

Au demeurant, lorsque c'est une convention internationale qui prévoit que l'administration délivre le document en cause, comme c'est le cas ici de la convention fiscale franco-suisse dont l'article 31 exige que le formulaire d'attestation de résidence comporte la certification des services fiscaux français pour permettre l'obtention des avantages conventionnels, l'obligation de l'administration de traiter ces demandes dans un délai raisonnable trouve également sa source dans l'exigence d'exécution de bonne foi des traités, qui peuvent être invoqués à l'appui d'une demande de mise en cause de la responsabilité de l'administration lorsque leurs stipulations sont d'effet direct (CE, 1^e et 4^e ch., 28 déc. 2018, n° 411846, *KK... et CGT des chômeurs et précaires de Gennevilliers-Villeneuve-Asnières*, aux Tables sur ce point). Nous relevons d'ailleurs que, dans un précédent assez proche de notre affaire, votre 9^e chambre a déjà jugé fautif le refus de remise d'un certificat de travailleur frontalier prévu pour l'application de la convention fiscale franco-espagnole, quand bien même les textes ne prévoient aucun délai pour délivrer ce document, en relevant que le contribuable avait déposé sa demande en temps utile (CE, 9^e ch., 21 nov. 2016, n° 383815, L..., inédite, paragr. 10).

A la lumière de ces principes, la position prise par la CAA nous semble devoir être approuvée : elle a jugé que, si aucune règle conventionnelle ni interne ne précise le délai dans lequel l'administration doit retourner le formulaire 83 au contribuable pour lui permettre de bénéficier des stipulations de la convention fiscale franco-suisse, l'administration est néanmoins tenue d'instruire ces demandes et, dès lors qu'elle est parfaitement informée du délai de forclusion prévu par le droit suisse, de satisfaire à ses obligations dans un délai raisonnable.

Et elle a ensuite estimé qu'en l'espèce, les services fiscaux n'ont pas traité la demande de M. et Mme Z... dans un délai raisonnable en leur retournant le formulaire 83 visé en novembre

⁸ Cf. aussi, s'agissant de la délivrance de certificats de navigabilité des aéronefs civils, CE, 2^e et 6^e ss-sect., 23 mars 1983, n° 33803, *SA Bureau Véritas et a.*, au recueil.

2015. Elle a relevé à cet égard qu'il n'existait aucune confusion possible en ce qui concerne l'année de perception des dividendes, qui aurait été de nature à ralentir l'instruction de la demande de visa, et que, si le traitement de leur situation fiscale, notamment s'agissant de leurs salaires, a pu être marqué par une certaine complexité, cette circonstance ne saurait être regardée comme faisant obstacle à l'instruction de la demande de visa du formulaire.

4. Mais après avoir ainsi reconnu l'existence d'une faute, la cour a estimé que la négligence des époux Z... était de nature, dans les circonstances de l'espèce, à exonérer en totalité l'administration de sa responsabilité : ce sont ces motifs que conteste le pourvoi.

Ce sont en réalité pas moins de trois négligences de leur part que le juge d'appel a relevées ici.

En premier lieu, il a relevé qu'ils n'ont pas déclaré les dividendes et payé l'impôt dans les délais. Il en a déduit que, dès lors que le formulaire 83 doit, selon l'arrêt, être visé par les services fiscaux français « afin qu'ils certifient que le revenu ayant donné lieu à l'impôt anticipé en Suisse a bien été déclaré et imposé en France », ils se sont eux-mêmes placés en difficulté au regard du délai de réclamation prévu par la loi suisse. Ainsi, pour la cour, l'attestation ne pouvait être délivrée tant que les dividendes en cause n'avaient pas été effectivement soumis à l'impôt sur le revenu en France.

Le moyen d'erreur de droit dirigé contre ce premier motif nous semble fondé. La cour a probablement tiré ce raisonnement des termes du formulaire en cause, qui indique, dans la partie consacrée à l'attestation de résidence, que l'inspecteur des impôts atteste non seulement que le contribuable était un résident de France aux dates en cause, mais aussi « que les revenus indiqués (...) sont passibles des impôts directs français et qu'il veillera à leur imposition au titre desdits impôts ».

Mais ces termes ne sauraient être lus comme exigeant que les dividendes aient été effectivement imposés (ce qu'ils n'indiquent d'ailleurs pas puisqu'ils se bornent à exiger que les revenus soient « passibles » de l'impôt, donc imposables). Pour avoir droit au taux conventionnel de retenue à la source prévu par l'article 11 de la convention⁹, le contribuable doit seulement répondre à deux conditions cumulatives¹⁰ : être le bénéficiaire effectif des dividendes et être résident de l'autre Etat, c'est-à-dire, en vertu de son article 4, être « assujéti à l'impôt » dans cet Etat en vertu de sa législation en raison de son domicile¹¹. Il en résulte que le bénéfice du taux conventionnel n'est pas subordonné à une condition d'imposition effective dans l'Etat de résidence : un contribuable qui, dans les faits, est redevable d'un impôt nul en France peut néanmoins être regardé comme résident, à la différence d'une

⁹ L'article 31 de la convention ne prévoit pas de conditions supplémentaires par rapport à celles posées par l'article 11.

¹⁰ Qui ne forment en réalité qu'une seule et même condition puisque l'article 4 § 6a de la convention franco-suisse exclut de qualifier de résident une personne qui n'est que le bénéficiaire apparent des revenus.

¹¹ Et ce, en principe, à la date de réalisation des revenus : cf. CE, 8^e et 3^e ch., 4 juin 2019, n° 415959, *min. c. ZZ...*, aux Tables sur ce point, RJF 8-9/19 n° 834. Doivent par ailleurs être appliqués, en cas de conflit de résidence, les critères posés au paragraphe 2 de l'article 4 de la convention et, dans tous les cas, les exclusions résultant de son paragraphe 6.

personne exonérée à raison de son statut ou de son activité, dont vous jugez qu'elle n'est pas « assujettie » au sens de la convention (CE, 9^e et 10^e ss-sect., 9 nov. 2015, n° 370054, *min. c. LHV*, au recueil, RJF 2/16 n° 178 ; CE, 9^e et 10^e ch., 2 févr. 2022, n° 443018, *min. c. sté Observatoire d'économie appliquée*, aux Tables, RJF 4/22 n° 388). Vous jugez même que l'étendue de l'obligation fiscale à laquelle le contribuable est tenu est, par elle-même, sans incidence sur la qualification de résident : ainsi, un contribuable percevant des dividendes de source française, domicilié à Shanghai et qui n'est imposé par la Chine que sur ses revenus de source chinoise est néanmoins regardé comme résident de Chine pour l'application de la convention franco-chinoise (CE, 8^e et 3^e ch., 9 juin 2020, n° 434972, *BB...*, aux Tables sur ce point, RJF 8-9/20 n° 723), si bien qu'il a droit à la réduction du taux de la retenue pratiquée par la France.

Dans ce contexte, l'objet du certificat de résidence émis pour le bénéfice des avantages conventionnels est simplement d'attester que l'intéressé est résident français pour l'application de la convention¹². Il n'a pas à certifier que le revenu en cause a été effectivement imposé, ni même, sauf stipulations expresses l'exigeant, qu'il a été déclaré¹³, puisque le remboursement partiel de la retenue n'est pas subordonné à cette condition. L'article 31 de la convention franco-suisse exige seulement qu'il indique la nature et le montant des revenus (ce qui suppose certes que l'administration ait connaissance des revenus en cause, mais pas nécessairement qu'ils aient été déclarés dans les délais), et le formulaire lui-même, qui paraît relever des modalités d'application dont l'article 31 § 1 confie l'édiction aux autorités des deux Etats, ajoute que les revenus doivent être passibles des impôts directs français¹⁴, et non qu'ils aient été imposés. Ainsi que le fait observer le pourvoi, les commentaires administratifs de la convention envisagent d'ailleurs explicitement l'hypothèse où l'attestation est délivrée avant même que les revenus aient été imposés (BOI-INT-CVB-CHE-10-20-30 § 210¹⁵).

¹² On peut d'ailleurs relever que la notice explicative du formulaire 83, telle que reproduite au BOI-FORM-000075, indique, à son point 16, que « L'inspecteur des impôts certifie directement au bas du verso de la demande que le créancier était résident de France au sens de la Convention de double imposition entre la France et la Suisse au moment des échéances ». A notre sens, l'administration doit non seulement certifier que l'intéressé a son domicile en France au sens de l'article 4 B, mais aussi s'assurer qu'il est résident au sens de la convention, comme l'indique cette notice (d'autant que certaines conventions, comme la franco-belge de 1964, ne renvoient pas à la législation nationale pour la définition de la résidence) ; mais il n'est pas nécessaire de trancher cette question ici.

¹³ Rien ne s'oppose, à notre avis, à ce que le contribuable soumette le formulaire 83 à l'administration française avant même la campagne de déclaration de ses revenus à l'impôt sur le revenu (au printemps de l'année n+1), dans l'objectif de pouvoir saisir les autorités suisses le plus tôt possible et d'obtenir rapidement le remboursement partiel : l'article 29 de la loi suisse de 1965 prévoit en effet que la demande de remboursement peut être présentée dès l'expiration de l'année civile de perception des revenus.

¹⁴ On peut noter à cet égard que certaines conventions, telles que l'ancienne convention franco-luxembourgeoise de 1958, subordonnent directement le bénéfice des avantages conventionnels à la production d'une attestation certifiant que les revenus « seront soumis aux impôts directs ».

¹⁵ « Si la demande est fondée, le Service l'atteste sur l'exemplaire prévu à cet effet, dans le cadre central « Attestation » qui figure à cette fin au bas du verso de cet exemplaire, qu'il rend au bénéficiaire ou à son mandataire. Il conserve l'exemplaire prévu à cet effet, aux fins d'assurer l'imposition des revenus indiqués dans la demande, dans le cas notamment où ces revenus n'auraient pas encore été imposés au moment du dépôt de la demande. ».

La cour a donc commis une erreur de droit en jugeant que le formulaire visait à certifier que les dividendes ont bien été déclarés et imposés en France. L'administration française était tenue d'instruire la demande d'attestation dans un délai raisonnable quand bien même les revenus avaient été déclarés tardivement et l'impôt correspondant n'avait pas encore été payé.

5. Mais la cour a également relevé deux autres négligences, ce qui pose la question de savoir si ce premier motif peut être regardé comme objectivement surabondant.

D'une part, elle a relevé, par un motif introduit par un « au demeurant », que les époux ont attendu octobre 2015 pour relancer les services fiscaux, alors qu'ils leur avaient remis le formulaire en octobre 2012 et qu'ils avaient reçu en janvier 2014 un courrier qui, selon elle, « aurait dû les inciter à réagir ». D'autre part, elle a jugé qu'en saisissant l'administration suisse en mars 2016 seulement, alors qu'ils avaient obtenu le formulaire visé par l'administration française en novembre 2015, les époux ont inutilement tardé.

Ces deux motifs nous semblent entachés d'erreurs de droit et de qualification juridique des faits pointées par le pourvoi.

D'abord, dès lors que rien n'oblige le contribuable à relancer l'administration pour obtenir une réponse à sa demande, il paraît délicat de qualifier de négligence exonératoire en totalité de responsabilité le délai avec lequel les requérants ont adressé au fisc une relance (même si nous n'excluons pas un partage de responsabilité tenant compte des diligences effectuées par le contribuable). Au demeurant, le courrier de janvier 2014 qui, selon la cour, aurait dû les faire réagir, faisait suite à une autre demande, relative à leurs salaires, et non au formulaire relatif à leurs dividendes.

Et le dernier motif est lui aussi erroné, car le constat du délai, il est vrai assez long, mis par les époux pour soumettre leur demande aux autorités suisses ne suffit pas à exonérer l'administration de sa responsabilité : la circonstance qu'ils ont attendu quatre mois après l'obtention du formulaire visé en novembre 2015 pour le transmettre aux autorités suisses est indifférente puisque, même s'ils l'avaient transmis dès son obtention, ils demeuraient forclos au regard du délai de trois ans prévu par la loi suisse. En effet, même la dernière année en litige (2011) avait été atteinte par cette forclusion au 31 décembre 2014.

En réalité, là où les époux nous semblent bel et bien avoir fait preuve d'une négligence à laquelle leur préjudice est en partie imputable, c'est dans le retard avec lequel ils ont saisi l'administration française de la demande de visa du formulaire. Rappelons en effet que le délai mis par le contribuable pour présenter une réclamation est susceptible d'exonérer au moins en partie l'administration de sa responsabilité, comme vous l'avez jugé dans votre décision de section *W...* de 1990 (CE, sect., 27 juil. 1990, n° 44676, au recueil, RJF 8-9/90 n° 1102) qui, sur ce point, ne nous paraît pas invalidée par la décision *K...*. Or en l'espèce, les époux *Z...* n'ont adressé cette demande à l'administration fiscale qu'en octobre 2012, alors que certains dividendes concernés avaient été versés en 2009. Pour ces derniers, dès lors que la forclusion prévue par la loi suisse intervenait fin 2012, ils ne pouvaient, à notre avis, s'attendre à ce que l'administration française se prononce en temps utile, même au regard de

l'exigence d'un délai raisonnable. En revanche, pour les années 2010 et 2011, l'administration, si elle s'était prononcée dans un délai raisonnable, aurait transmis sa réponse à temps pour que les contribuables saisissent les autorités suisses d'une demande de remboursement non tardive.

Ce délai raisonnable ne saurait en effet selon nous excéder un an, voire quelques mois vu la nature des vérifications nécessaires. Nous notons à cet égard, pour terminer en regardant vers l'avenir, que la directive dite « FASTER » évoquée en introduction, prévoit (art. 4) l'obligation, pour les Etats membres, à compter de 2030, de délivrer des certificats de résidence fiscale numériques en principe dans un délai de 14 jours seulement suivant la demande, selon une procédure automatisée (avec toutefois la possibilité pour l'administration d'informer le demandeur qu'un délai supplémentaire est nécessaire, en lui indiquant les raisons qui justifient le retard).

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire devant la CAA de Nancy et au versement à M. et Mme Z... d'une somme de 3 000 euros au titre des frais de l'instance.