

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 955/2018

Arrêt du 2 novembre 2018

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

1. A. _____,
2. B. _____ SA, 2nd Floor, MMG Tower,
3. Feue C. _____, décédée en mars 2018,
4. D. _____ SA,
tous les quatre représentés par Me Charles Poncet, avocat,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
intimée.

Objet

Entraide administrative (CDI CH-SE),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 11 octobre 2018 (A-4153/2017).

Considérant en fait et droit :

1.

1.1. Le 27 avril 2016, la Swedish Tax Agency (ci-après : l'autorité suédoise ou l'autorité requérante) a formé auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale ou l'autorité requise) une demande d'assistance administrative en matière fiscale concernant A. _____ et E. _____, portant sur la période allant du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2014. Cette demande, connexe à deux autres requêtes déposées le 27 novembre 2015, portait sur des informations détenues en particulier par la F. _____ SA à Genève (ci-après: la Banque). L'autorité requérante soupçonnait A. _____ de détenir des comptes bancaires non déclarés auprès de cet établissement et d'avoir omis de déclarer des revenus provenant de son statut de directeur des sociétés G. _____ Ltd et G. _____ 2 Ltd sises à Guernesey. Selon l'autorité requérante, E. _____ et A. _____ entretenaient des relations d'affaires étroites. Le premier aurait perçu des sommes d'argent provenant d'un compte détenu par la société B. _____ SA (ci-après: B. _____) auprès de la Banque et plusieurs membres de la famille de A. _____ auraient également versé des sommes d'argent à E. _____. L'autorité suédoise souhaitait obtenir des informations sur la nature des transactions effectuées entre ces contribuables, directement ou au travers de personnes leur étant liées, et le titulaire du compte bancaire détenu par B. _____. L'enquête portait aussi sur les transactions effectuées entre les sociétés G. _____ et A. _____.

Selon les informations transmises par la Banque et en substance, E. _____ n'avait plus de relation bancaire avec la Banque depuis 2004. B. _____ était titulaire d'un compte ouvert le 25 septembre 1996, sous un autre numéro que celui indiqué. A. _____ apparaissait en tant qu'ayant droit économique et titulaire d'une procuration pour des périodes variables, sur les relations bancaires au nom de D. _____ SA (ci-après D. _____), au nom de A. _____ Family Trust (ci-après: le Trust), au nom de B. _____ et au nom de sa mère, C. _____.

1.2. Par décision du 20 juin 2017, l'Administration fédérale, après avoir partiellement donné suite aux oppositions formées en procédant à des caviardages et en retirant certains documents, a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante.

A l'encontre de cette décision, A. _____, B. _____, C. _____ et D. _____ ont recouru auprès du Tribunal administratif fédéral. Par arrêt du 11 octobre 2018, leur recours a été très partiellement admis, dans la mesure où les juges précédents ont fait ajouter la mention que certaines informations exprimaient la position de la Banque (According to F. _____ SA), ont tenu compte du fait que l'autorité suédoise avait retiré certains points de sa demande et ont ajouté aux documents à transmettre une lettre du 18 avril 2017 signée par le Trustee.

2.

A l'encontre de l'arrêt du 11 octobre 2018, A. _____, B. _____, C. _____ et D. _____, comparant par le même avocat, ont formé un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Ils concluent, avec suite de frais et dépens, principalement à l'annulation de l'arrêt attaqué et à sa réforme en ce sens que l'octroi de l'assistance administrative doit être refusée pour les comptes détenus par le Trust et D. _____ et limitée à la période déterminante pour le compte détenu par B. _____. A titre subsidiaire, ils demandent que l'assistance administrative soit refusée concernant les comptes détenus par le Trust et D. _____ et à ce qu'elle soit limitée à la période pertinente concernant le compte détenu par B. _____. A titre préliminaire, ils requièrent l'octroi de l'effet suspensif à leur recours.

Dans leur écriture, les recourants mentionnent le décès de C. _____ au mois de mars 2018, indiquant qu'en tant que besoin, A. _____, son fils, la représente aussi bien à titre individuel qu'en sa qualité d'héritier dans le cadre de la présente procédure.

Il n'a pas été ordonné d'échange d'écritures.

3.

Les recourants ont fait part du décès de la recourante 3 en mars 2018. Le Tribunal administratif fédéral n'avait visiblement pas connaissance de cette information, puisqu'il n'en n'a pas fait mention dans son arrêt du 11 octobre 2018. Ce décès, survenu avant même la décision attaquée, ne rend pas le recours sans objet ni ne fait perdre l'intérêt actuel à recourir des autres parties à la procédure, à titre personnel ou, s'agissant du recourant 1, en qualité d'héritier de la défunte (cf. arrêt 6B 459/2008 du 29 mai 2009 consid. 3.3.1). Compte tenu de l'issue du litige, il n'y a donc pas lieu d'examiner plus avant les conséquences procédurales de la communication tardive de ce décès.

4.

4.1. Selon l'art. 83 let. h LTF, le recours en matière de droit public est irrecevable contre les décisions en matière d'entraide administrative internationale, à l'exception de l'assistance administrative en matière fiscale. Il découle de l'art. 84a LTF que, dans ce dernier domaine, le recours 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. Il appartient au recourant de démontrer de manière suffisante en quoi ces conditions sont réunies (art. 42 al. 2 LTF; ATF 139 II 340 consid. 4 p. 342; 404 consid. 1.3 p. 410), à moins que tel ne soit manifestement le cas (arrêts 2C 594/2015 du 1er mars 2016 consid. 1.2 non publié in ATF 142 II 69, mais in RDAF 2016 II 50; 2C 963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 non publié in ATF 141 II 436). Il découle de

la formulation de l'art. 84 al. 2 LTF, selon laquelle un cas est particulièrement important notamment lorsqu'il y a des raisons de supposer que la procédure à l'étranger viole des principes fondamentaux ou comporte d'autres vices graves, que cette liste est exemplative; de tels cas ne doivent être admis qu'avec retenue, le Tribunal fédéral disposant à cet

égard d'un large pouvoir d'appréciation (ATF 139 II 340 consid. 4 p. 342 s.). La présence d'une question juridique de principe suppose, quant à elle, 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, 139 II 340 consid. 4 p. 342 s. et les références; arrêts 2C 28/2017 du 16 avril 2018 consid. 1.2 non publié in ATF 144 II 206; 2C 638/2015 du 3 août 2015 consid. 1.3, in SJ 2016 I 201). Il faut en tous les cas qu'il s'agisse d'une question juridique d'une portée certaine pour la pratique (notamment arrêts 2C 370/2018 du 4 mai 2018 consid. 3; 2C 749/2018 du 11 septembre 2018 consid. 3.1; 2C 54/2014 du 2 juin 2014 consid. 1.1, in StE 2014 A 31.4 Nr. 20).

4.2. Comme le Tribunal fédéral n'a pas pour fonction de trancher des questions abstraites (cf. en matière d'assistance administrative, ATF 142 II 161 consid. 3 p. 173; cf. aussi arrêt 2C 247/2015 du 7 décembre 2015 consid. 7.3), il doit exister un lien entre la question juridique de principe ou le cas particulièrement important mis en évidence par la partie recourante et les éléments de fait et le raisonnement juridique ressortant de l'arrêt attaqué (arrêts 2C 672/2018 du 27 août 2018 consid. 3.2; 2C 370/2018 du 4 mai 2018 consid. 4.1).

5.

La question juridique de principe soulevée par les recourants se rapporte à la transmission d'informations concernant le recourant 1 en sa qualité de bénéficiaire économique des relations bancaires détenues par le Trust. Selon le recours, l'arrêt attaqué pose une présomption selon laquelle les informations relatives aux comptes bancaires au nom d'un trust dont la personne visée par la demande d'assistance administrative est le bénéficiaire potentiel sont considérées comme vraisemblablement pertinentes. Cette présomption serait de plus matériellement irréfragable, lorsqu'un formulaire administratif A ou T indique que la personne visée est l'ayant droit économique, faute de pouvoir procéder à l'analyse de l'acte constitutif du trust. Compte tenu du grand nombre de relations bancaires en Suisse concernant des trusts et dont les bénéficiaires pourraient faire l'objet d'une demande d'assistance, une clarification des principes posés par le Tribunal administratif fédéral relèverait de la question juridique de principe devant être tranchée par le Tribunal fédéral.

5.1. Si la question, telle que formulée de manière abstraite, pourrait tomber sous le coup de l'art. 84a LTF, le raisonnement suivi par l'arrêt attaqué ne permet pas d'en déduire une règle jurisprudentielle posant une présomption (irréfragable) opposable aux bénéficiaires d'un trust concernés par une demande d'assistance administrative comme le soutiennent les recourants. La motivation du Tribunal administratif fédéral relève de la simple appréciation des circonstances nécessaires à l'établissement de la pertinence vraisemblable des documents requis, comme il le sera démontré ci-après.

5.1.1. Savoir si un renseignement remplit ou non la condition de la pertinence vraisemblable a déjà fait l'objet nombreuses décisions (cf. notamment ATF 143 II 185 consid. 3.3. p. 194 s. et les références; 142 II 161 consid. 2.1.1 p. 165 s.; arrêt 2C 387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1, in RF 73/2018 p. 438). Il en résulte que la pertinence vraisemblable n'implique pas une certitude. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande 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. La pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant. Le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 p. 164 s. et les références citées).

5.1.2. Le Tribunal administratif fédéral n'a fait qu'appliquer ces principes au cas d'espèce. Il a procédé, de manière caractéristique, à une appréciation des preuves pour déterminer si la qualification de bénéficiaire économique du recourant sur les avoirs en mains du Trust auprès de la Banque apparaissait plausible. S'il a procédé

à une analyse aussi minutieuse des pièces, c'est pour répondre au recours qui contestait que le recourant 1 puisse être qualifié de bénéficiaire économique en lien avec les avoirs gérés par le Trust, au motif qu'il se serait agi d'un trust irrévocable et discrétionnaire dont l'intéressé n'aurait été qu'un bénéficiaire potentiel.

L'arrêt attaqué a tout d'abord passé en revue les documents bancaires. Il a relevé des contradictions entre l'affirmation de la Banque selon laquelle le recourant 1 était le bénéficiaire économique (qui résultait notamment des formulaires A et T) et certaines pièces bancaires qui mentionnaient le recourant seulement en tant que bénéficiaire potentiel. Les juges ont encore procédé à une analyse économique (substance over form). Ils ont examiné l'acte constitutif du trust, le qualifiant de peu clair. Ils ont observé que, suivant les formulaires et les périodes, le trust ne possédait pas de bénéficiaires spécifiques ou au contraire en désignait, ce qui ne plaidait pas en faveur d'un trust discrétionnaire et irrévocable. Enfin, il y avait des incohérences entre le fait que les sociétés B._____ et D._____ étaient détenues jusqu'en 2015 par le Trust, puis par feu C._____, soit le settlor, ce qui excluait aussi un trust discrétionnaire et irrévocable.

Tout ce raisonnement, n'en déplaie aux recourants, se limite à l'examen des circonstances d'espèce, ce qui ne relève pas de l'art. 84a LTF. En affirmant qu'il appartenait aux recourants d'apporter la preuve suffisante que le recourant 1 n'était pas le bénéficiaire économique, contrairement à l'affirmation de la Banque et alors qu'une telle constatation demeurerait plausible compte tenu des pièces du dossier, les juges n'ont pas posé une présomption spécifique valable pour tous les trusts. Ils n'ont fait qu'appliquer les règles de la pertinence vraisemblable en fonction des circonstances d'espèce.

La question soulevée par les recourant ne justifie donc pas d'entrer en matière sur le recours en application de l'art. 84a LTF.

6.

Dans ces circonstances, le recours sera déclaré irrecevable en application de l'art. 107 al. 3 LTF en lien avec l'art. 42 al. 2 LTF, étant précisé que, comme l'arrêt attaqué émane du Tribunal administratif fédéral, la voie du recours constitutionnel subsidiaire ne saurait entrer en considération (art. 113 a contrario LTF).

Quant à la requête d'effet suspensif formée par les recourants, elle était d'emblée inutile, l'art. 103 al. 2 let. d LTF prévoyant d'office que le recours auprès du Tribunal fédéral a effet suspensif en matière d'assistance administrative fiscale internationale.

7.

Compte tenu l'issue du litige, les frais seront mis à la charge des recourants, débiteurs solidaires (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est irrecevable.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr. sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

3.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire des recourants, à l'Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 2 novembre 2018

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens