

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 829/2019

Arrêt du 8 octobre 2019

Ile Cour de droit public

Composition

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

Participants à la procédure

1. A.X. _____,

2. B.X. _____,

tous les deux représentés par
Me Nicolas Candaux, avocat,
recourants,

contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI CH-BG),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 11 septembre 2019 (A-1538/2018).

Considérant en fait et en droit :

1.

1.1. Les 20 août 2015, 22 février 2016 et 10 octobre 2016, la National Revenue Agency de Bulgarie (ci-après : l'autorité requérante) a déposé trois demandes d'assistance administrative internationale en matière fiscale auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'Administration fédérale) en application de la Convention entre la Confédération suisse et la République de Bulgarie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 19 septembre 2012 (RS 0.672.921.41). Ces demandes, qui se rapportaient à une période allant du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2014, concernaient, individuellement et collectivement, A.X. _____ et son épouse, B.X. _____. Les autorités bulgares les soupçonnaient de ne pas avoir déclaré des comptes détenus auprès de plusieurs banques en Suisse, d'avoir effectué des paiements à une Etude d'avocats provenant d'avoirs non déclarés et d'avoir dissimulé une partie de leurs revenus par le biais de sociétés offshores gérées par des sociétés suisses.

Le 6 février 2018, l'Administration fédérale, après avoir regroupé les informations relatives aux trois demandes, a décidé d'accorder l'assistance administrative aux autorités bulgares.

Par arrêt du 11 septembre 2019, le Tribunal administratif fédéral, statuant sur le recours des époux X. _____ déposé à l'encontre de la décision du 6 février 2018, a partiellement admis celui-ci sur deux points. Premièrement, au sujet du principe de la spécialité, il a souligné qu'une violation dudit principe pourrait avoir des répercussions hautement néfastes pour les recourants, de sorte qu'il a rédigé, de manière plus précise que ne l'avait déjà fait l'Administration fédérale dans sa décision initiale, une clause ne laissant place à aucune interprétation quant au respect du principe de la spécialité par l'autorité requérante (cf. arrêt attaqué consid. 4.2.2 p. 24 ss). Deuxièmement, les juges précédents ont ordonné à l'Administration fédérale de caviarder des données mentionnées par les recourants permettant d'identifier des tiers, dès lors que celles-ci ne paraissaient vraisemblablement pas pertinentes pour l'évaluation de la situation fiscale des époux X. _____ (cf. arrêt attaqué consid. 4.5.2).

1.2. Les époux X. _____ interjettent un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral à l'encontre de cet arrêt, en concluant principalement à ce que la décision de l'Administration du 6 février 2018 soit déclarée nulle. Ils demandent subsidiairement l'annulation de l'arrêt du 11 septembre 2018 (recte : 2019) et celle de la décision du 6 février 2018, plus subsidiairement le renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision dans le sens des considérants et, à titre encore plus subsidiaire, l'annulation du chiffre 2 du dispositif de la décision du 6 février 2018, en ce sens que l'ensemble des informations et documents se rapportant aux éléments de fortune ou des dépenses des recourants soient écartés et non transmis. A titre préalable, ils requièrent l'effet suspensif.

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

2.

Le présent recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF), dont la recevabilité est soumise à des conditions spécifiques. 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 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). Selon l'art. 84 al. 2 LTF, 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; 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 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. 343 et les références).

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 faut, pour que le recours soit recevable sous l'angle de l'art. 84a LTF, que la question soulevée par la partie recourante soit déterminante pour l'issue du litige (arrêt 2C 737/2016 du 7 septembre 2016 consid. 4.2), ce qui suppose notamment qu'elle soit en lien avec les éléments de fait et le raisonnement juridique ressortant de l'arrêt attaqué (arrêts 2C 672/2018 du 27 août 2018 consid. 3.2 in Archives 87 p. 195; 2C 370/2018 du 4 mai 2018 consid. 4.1).

3.

Les recourants estiment que l'arrêt attaqué soulève deux questions juridiques de principe au sens de l'art. 84a LTF et qu'en plus il s'agit d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF.

3.1. La première question a trait au respect du principe de la spécialité et à la présomption de bonne foi de l'Etat requérant. Les recourants soutiennent en substance que, comme la Suisse a récemment suspendu l'échange automatique d'informations avec la Bulgarie en raison d'une faille systémique de sécurité de l'Agence nationale bulgare du revenu, il revêt une question de principe de savoir si, dans de tels cas, l'assistance administrative sur requête peut encore être accordée.

3.1.1. L'arrêt attaqué ne contient aucune constatation de fait sur cette suspension et par voie de conséquence, aucun développement juridique à ce sujet. Les recourants ne prétendent pas qu'ils se seraient prévalus, devant le Tribunal administratif fédéral, de la suspension en matière d'échange automatique et qu'en ne traitant pas un grief pertinent, cette instance aurait violé leur droit d'être entendus (cf. ATF 138 IV 82 consid. 2.2; 142 II 154 consid. 4.2). On est ainsi en présence soit d'un fait survenu avant le prononcé de l'arrêt attaqué, que les recourants ont négligé d'invoquer devant l'instance précédente, soit d'un fait survenu postérieurement à la décision attaquée. Dans les deux cas, ce fait est irrecevable (art. 99 al. 1 LTF; ATF 143 V 19 consid. 1.2; 136 III 123 consid. 4.4.3 p. 129).

3.1.2. Au demeurant, à supposer que l'on considère, comme le soutiennent les recourants, que ce

fait serait notoire, la question de savoir si une suspension de la procédure de remise automatique d'informations envers un Etat entraîne de facto la suspension de toute procédure d'assistance administrative sur requête, dépend avant tout des circonstances d'espèce, notamment du point de savoir si les informations sont ou non transmises sur support électronique et quels sont les risques concrets dans l'Etat concerné. Elle ne peut donc être tranchée de manière générale, comme le démontre la présente cause. En effet, le Tribunal administratif fédéral a posé des exigences précises quant à l'obligation, pour la Bulgarie, de tenir secrètes les informations obtenues par la voie de l'assistance administrative. Savoir si, compte tenu de ces conditions expresses, il se justifie ou non de refuser l'assistance en raison d'une suspension de la transmission automatique d'informations envers la Bulgarie est ainsi une pure question d'appréciation qui ne relève pas de l'art. 84a LTF.

3.2. La seconde question juridique de principe posées par les recourants est en lien avec le fait que certaines sociétés offshores, bien qu'habilitées à recourir, n'aient pas été informées directement de la procédure d'assistance administrative. Le Tribunal administratif fédéral, tout en admettant un vice d'information et de notification, a considéré que les sociétés visées étaient de fait au courant de la procédure, en raison de leurs liens étroits avec A.X._____. Du point de vue des recourants, la question juridique de principe réside dans la détermination des critères permettant de retenir un " lien étroit " permettant de justifier une notification de fait.

3.2.1. Selon la jurisprudence, la personne à qui un acte n'a pas été notifié doit s'en prévaloir en temps utile dès lors que, d'une manière ou d'une autre, elle est au courant de la situation. Attendre passivement est contraire au principe de la bonne foi (arrêts 2C 954/2015 du 13 février 2017 consid. 8.2; 8C 130/2014 du 22 janvier 2015, in SJ 2015 I 293; cf. aussi ATF 122 I 97 consid. 3 a) aa) p. 99).

Savoir si lesdites sociétés, qui n'ont pas recouru, étaient ou non au courant de la situation dépend ainsi des liens qu'elles avaient avec les personnes ayant pour leur part été informées de la procédure. Contrairement à ce que soutiennent les recourants, ces liens dépendent des circonstances et ne peuvent être définis sur la base de critères abstraits.

3.2.2. En l'occurrence, le Tribunal administratif fédéral s'est fondé sur le dossier pour constater que le recourant était le titulaire économique desdites sociétés, qui étaient des sociétés offshore. Celui-ci en avait confié la gestion à certaines sociétés suisses détentrices d'informations, comme en attestait des contrats. Savoir si ces liens sont ou non suffisamment étroits relève de l'appréciation des preuves et échappe à l'art. 84a LTF. Au surplus, les sociétés concernées n'ont pas cherché à intervenir dans la procédure et il est difficile de saisir quel préjudice les recourants auraient subi de ce fait, de sorte que l'on voit mal, sous l'angle de la bonne foi, leur intérêt à soulever cette problématique (ATF 122 I 97 consid. 3a/aa p. 99; arrêt 2C 1021/2018 du 26 juillet 2019 consid. 4.2).

3.3. Les recourants se prévalent enfin d'un cas particulièrement important, soutenant qu'il y aurait des raisons de supposer que la procédure à l'étranger viole des principes fondamentaux. Ils font en substance valoir qu'il est hautement vraisemblable que les renseignements requis soient utilisés en Bulgarie à d'autres fins que celles strictement fiscales et conduisent à des procédure d'ordre pénal ou civil, susceptibles de les exposer à de la torture, des traitements inhumains ou dégradants, ainsi qu'à la confiscation indue de leurs biens. La procédure d'assistance pourrait ainsi conduire à la violation de droits fondamentaux essentiels, comme la garantie de la propriété, le droit au respect de sa vie privée, ainsi que la protection contre la torture et les traitements inhumains et dégradants. Aucune des questions soulevées par les recourants ne relève ainsi de la question juridique de principe.

3.3.1. Comme indiqué, la jurisprudence se montre restrictive dans l'admission d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF. Il appartient en tous les cas à la partie qui s'en prévaut d'apporter, sous l'angle de la recevabilité, des éléments suffisamment concrets et précis pour rendre vraisemblable la violation des principes fondamentaux dont elle se prévaut (cf. supra consid. 2).

3.3.2. En l'occurrence, l'argumentation des recourants, qui reprend la position déjà exprimée devant l'instance précédente, se limite en des affirmations non étayées par des preuves directe, et en des appréciations générales de la situation en Bulgarie. S'il est vrai que celle-ci est problématique et que la position des recourants pourrait se révéler délicate, le Tribunal administratif fédéral en a déjà tenu compte. Il a ainsi fait ajouter une réserve dans son arrêt, afin de s'assurer que les informations transmises ne soient utilisées que pour l'état de fait (fiscal) décrit dans les demandes et que lesdites informations soient tenues secrètes. En outre, les autorités bulgares se sont expressément

engagées, dans leurs requêtes, à traiter les informations obtenues de manière confidentielles et aucun élément ne permet de considérer qu'elles seraient de mauvaise foi.

En l'absence d'éléments suffisamment précis permettant de retenir un risque de violation des droits fondamentaux des recourants en Bulgarie, il ne se justifie pas d'entrer en matière sous l'angle du cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF.

4.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'irrecevabilité du recours en matière de droit public (art. 107 al. 3 LTF). L'arrêt attaqué émanant du Tribunal administratif fédéral, la voie du recours constitutionnel subsidiaire est, pour sa part, d'emblée exclue (art. 113 a contrario LTF).

Compte tenu de l'issue du litige, la demande tendant à la constatation de l'effet suspensif au recours, est sans objet, à supposer que les recourants aient eu un intérêt à faire constater une conséquence juridique prévue par l'art. 103 al. 2 let. d LTF (arrêt 2C 325/2017 du 3 avril 2017 consid. 7 et l'arrêt cité).

5.

Succombant, les recourants doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est 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 8 octobre 2019

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

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens