

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 765/2021

Arrêt du 12 octobre 2021

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

A. _____,
représenté par Me Simone Nadelhofer et Me Noémie Raetzo,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Entraide administrative, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
intimée.

Objet
Assistance administrative (CDI CH-IN),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 10 septembre 2021 (A-2697/2019).

Considérant en fait et en droit :

1.

1.1. Le 18 avril 2013, le Ministère des Finances de la République de l'Inde (ci-après: l'autorité requérante) a adressé une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) fondée sur l'art. 26 de la Convention du 2 novembre 1994 conclue entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.942.31; ci-après: CDI CH-IN). Elle y expliquait être en train de procéder à l'examen de la situation fiscale de A. _____ et qu'au cours de ce contrôle, des indices sérieux que ce contribuable avait dissimulé des revenus et des investissements dans différents types d'actifs étaient apparus en lien avec l'existence de comptes bancaires non déclarés ouverts auprès de la banque B. _____ en Suisse (ci-après: la Banque). Les renseignements requis s'étendaient sur des périodes allant du 3 juillet 2006 au 31 mars 2012. Par ordonnance de production du 19 décembre 2019 (recte: 2018), l'Administration fédérale a demandé à la Banque de produire les documents requis, pour la période du 1^{er} avril 2011 au 31 mars 2012. La Banque s'est exécutée le 25 mars 2019.

1.2. Par décision finale du 4 juin 2019, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les documents transmis par la Banque.

A. _____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Par arrêt du 10 septembre 2021, celui-ci a rejeté le recours dans la mesure de sa recevabilité, tout en ordonnant à l'Administration fédérale

de préciser, au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 4 juin 2019, que les informations transmises ne pourraient être utilisées qu'à l'encontre de A. _____ dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 26 CDI CH-IN.

1.3. Contre cet arrêt, A. _____ forme un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Il conclut, sous suite de frais et dépens, principalement, à l'annulation de l'arrêt attaqué et de la décision finale du 4 juin 2019 de l'Administration fédérale, au rejet de la demande d'assistance administrative du 18 avril 2013 et à la destruction du dossier; subsidiairement, à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour qu'il examine le grief relatif au champ d'application de l'art. 26 CDI CH-IN qu'il avait développé dans son recours, à ce qu'il soit ordonné à l'Administration fédérale de produire une version non caviardée de sa note du 19 août 2016 et de rendre une nouvelle décision; plus subsidiairement, à l'annulation de l'arrêt attaqué et de la décision finale du 4 juin 2019 de l'Administration fédérale et à ce qu'il soit ordonné à l'Administration fédérale de retirer un document de la procédure; en tout état, au caviardage de certains éléments dans l'arrêt à rendre et à ce que le Tribunal fédéral ordonne à l'Administration fédérale de rappeler à l'autorité requérante ses obligations s'agissant du principe de spécialité et du devoir de conserver le secret.

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

2.

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 remplies (art. 42 al. 2 LTF; ATF 145 IV 99 consid. 1.4; 139 II 340 consid. 4; 404 consid. 1.3), à moins que tel ne soit manifestement le cas (arrêt 2C 594/2015 du 1er mars 2016 consid. 1.2 non publié in ATF 142 II 69, mais in Pra 2016/60 p. 574 et in RDAF 2016 II 50).

3.

Le recourant soutient que la présente cause pose deux questions juridiques de principe.

3.1. Selon la jurisprudence, la présence d'une question juridique de principe suppose que la décision en cause soit importante pour la pratique; cette condition est en particulier réalisée lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreuses causes 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. Il faut en tous les cas qu'il s'agisse d'une question juridique d'une portée certaine pour la pratique (ATF 139 II 404 consid. 1.3; arrêt 2C 289/2015 du 5 avril 2016 consid. 1.2.1 non publié in ATF 142 II 2183; arrêt 2C 54/2014 du 2 juin 2014 consid. 1.1, in StE 2014 A 31.4. Nr. 20). Dans le contexte de l'art. 84a LTF, la question juridique de principe soulevée doit concerner le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, c'est-à-dire l'application des normes spécifiques à ce domaine, qu'elles soient de rang international ou qu'il s'agisse de dispositions du droit interne (arrêt 2C 651/2021 du 13 septembre 2021 consid. 6.1 et les références).

3.2. En l'espèce, le recourant fait valoir que la présente cause pose une première question juridique de principe en lien avec le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN. Il ne conteste pas que l'échange puisse porter sur des renseignements qui portent sur une période à compter du 1er avril 2011, comme l'a retenu le Tribunal administratif fédéral, mais soutient qu'il faut encore se demander si l'échange de renseignements à partir du 1er avril 2011 ne doit pas être subordonné à l'exigence de la pertinence vraisemblable pour les revenus réalisés au cours de l'année indienne débutant le 1er avril 2012. La question du champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN n'aurait jamais été examinée sous cet angle et ce point serait déterminant pour le cas d'espèce, puisque les comptes bancaires concernés par l'échange ont précisément été clôturés en 2011.

Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de souligner que l'art. 26 CDI CH-IN ouvre l'échange de renseignements portant sur des périodes à compter du 1er avril 2011 s'agissant des renseignements à transmettre

à l'Inde (cf. arrêts 2C 703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.1; 2C 703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 4.2; 2C 141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.7.1; 2C 88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 3). Le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN est donc déjà défini. Les recourants soutiennent que cette question n'a pas été traitée de manière complète, car il faudrait en plus vérifier que les renseignements tombant dans le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN remplissent la condition de la pertinence vraisemblable. La question que soulèvent les recourants mélange toutefois deux concepts distincts, à savoir, d'une part, la problématique du champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN, qui relève de l'application de cette disposition dans le temps, et, d'autre part, la condition de la pertinence vraisemblable, qui représente quant à elle le critère déterminant pour circonscrire matériellement les renseignements qui, entrant dans le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN, peuvent être transmis. Le recourant soutient en vain que ces notions devraient être envisagées ensemble. Ne lui en déplaise, aucune question juridique nouvelle ne se pose donc en lien avec la problématique du champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN.

Il n'y a donc pas de question juridique de principe liée au champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN.

3.3. Le recourant fait valoir que la présente cause pose une seconde question juridique de principe, qui consiste à déterminer si l'Administration fédérale respecte les garanties minimales de procédure (art. 29 Cst.) et le principe de la proportionnalité (art. 5 al. 2 et 36 Cst.) lorsqu'elle refuse, sans envisager des alternatives moins restrictives sur ces droits, de donner l'accès à une preuve importante propre à démontrer une violation du principe de la bonne foi par l'autorité requérante, sur la base d'indices concrets. Il reproche sous cet angle aux instances précédentes de lui avoir refusé l'accès à une note de l'Administration fédérale du 19 août 2016, alors que celle-ci montrerait que l'autorité requérante se serait engagée à ne pas utiliser des données C. _____ dans des demandes d'assistance administrative.

Il apparaît ainsi que la question soulevée relève de la question du droit d'être entendu et qu'elle ne concerne donc pas l'application des normes spécifiques au domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. supra consid. 3.1 in fine). Elle ne peut donc pas constituer une question juridique de principe au sens de l'art. 84a LTF. Savoir si cette question relève du cas particulièrement important sera examiné ci-après (cf. consid. 4.3).

4.

A titre subsidiaire, le recourant soutient que les questions posées ci-dessus font apparaître le cas comme particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF, de sorte que le recours est recevable sous cet angle.

4.1. En vertu de 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. Selon la formulation expresse de l'art. 84 al. 2 LTF ("notamment"), la loi contient une liste non exhaustive de cas particulièrement importants (ATF 145 IV 99 consid. 1.1 et les références; 139 II 340 consid. 4). La reconnaissance d'un cas particulièrement important doit être admise avec retenue. Le Tribunal fédéral jouit à cet égard d'un large pouvoir d'appréciation (ATF 145 IV 99 consid. 1.2 et les références; 139 II 340 consid. 4). Seule une violation importante et suffisamment crédible des principes fondamentaux de la procédure, y compris dans la procédure suisse (arrêt 2C 651/2021 du 13 septembre 2021 consid. 7.1 et les références). Il ne suffit pas d'invoquer des violations des droits fondamentaux de procédure pour justifier l'entrée en matière; seule une violation importante, suffisamment détaillée et crédible peut conduire, le cas échéant, à considérer que la condition de recevabilité posée à l'art. 84 al. 2 LTF est réalisée (ATF 145 IV 99 consid. 1.5; arrêt 1C 446/2020 du 30 septembre 2020 consid. 1).

4.2. En l'occurrence, le recourant affirme en vain que la question du champ d'application temporel de la CDI CH-IN fait apparaître la cause comme particulièrement importante. En effet, dès lors qu'il n'y a aucune question juridique à traiter en lien avec le champ d'application temporel de l'art. 26 CDI CH-IN (supra consid. 3.2), la présente cause ne saurait représenter un cas important sous cet angle.

4.3. C'est aussi en vain que le recourant fait valoir que la présente cause représente un cas particulièrement important en lien avec une prétendue violation de son droit d'être entendu, parce que les instances précé-

dentes lui ont refusé l'accès à une note de l'Administration fédérale. Dès lors que les documents internes à l'Administration fédérale ne sont en principe pas couverts par le droit d'accès au dossier découlant du droit d'être entendu (ATF 129 V 472 consid. 4.2.2; 125 II 473 consid. 4a), on ne voit pas que le refus du Tribunal administratif fédéral de donner accès au recourant à une note interne de l'Administration fédérale serait propre à rendre la cause particulièrement importante en lien avec le droit d'être entendu et des garanties minimales de procédure. C'est donc en vain que le recourant invoque l'art. 84 LTF sous cet angle. Au demeurant, le Tribunal fédéral a déjà constaté qu'aucun engagement de l'Inde envers la Suisse ne ressortait de la note du 19 août 2016 de l'Administration fédérale qui figurait au dossier (cf. arrêt 2C 648/2017 du 17 juillet 2018 consid. C et consid. 3.1).

4.4. Au surplus, le recourant allègue encore qu'au vu du nombre élevé de cas, des montants collectivement en jeu et des risques encourus (notamment l'emprisonnement ferme) par les contribuables indiens en cas de transmission de renseignements, il se justifie de considérer le présent cas comme particulièrement important. Une telle motivation générale n'est pas propre à faire apparaître le cas d'espèce comme particulièrement important au sens de l'art. 84 LTF.

5.

Il découle de ce qui précède que le recours doit être déclaré irrecevable en application des art. 107 al. 3 et 109 al. 1 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).

6.

En tout état de cause, le recourant demande que l'arrêt du Tribunal fédéral soit caviardé avant sa publication, afin que son identité et celle de tout tiers non concerné soit préservée. Il demande en particulier le caviardage de son lieu de domicile, ainsi que des dates et numéros de référence des décisions rendue par l'autorité requérante.

6.1. Il incombe aux parties qui estiment que le principe de la publicité de la justice, garanti notamment par l'art. 30 al. 3 Cst. (sur l'importance de ce principe, ATF 143 I 194 consid. 3.1 p. 197 ss) et que la LTF met en oeuvre (cf. art. 27 et 59 LTF), entre en conflit avec la protection de leur personnalité et de leur sphère privée, de formuler une demande formelle et motivée tendant à ce que leurs droits soient préservés. A cet effet, elles peuvent, notamment, conclure à ce qu'il soit exceptionnellement renoncé à la publication de l'arrêt sur internet (ATF 144 II 130 consid. 3.2). Cette publication intervient toutefois par principe de manière anonymisée (cf. art. 27 al. 2 LTF). L'anonymisation des arrêts publiés sur internet inclut l'adresse des parties telle qu'elle est mentionnée dans le rubrum.

6.2. En l'espèce, le mémoire de recours ne contient pas de motivation expliquant pourquoi le Tribunal fédéral devrait procéder à des caviardages supplémentaires par rapport à ceux qui sont usuellement pratiqués en vue de la publication de l'arrêt. La demande est donc infondée, pour autant qu'elle ne soit pas sans objet.

7.

Quant aux conclusions du recourant tendant à ce qu'il soit ordonné à l'Administration fédérale d'informer l'autorité requérante que les informations transmises ne peuvent être utilisées en Inde que dans le cadre d'une procédure fiscale relative à A. _____ et que les informations obtenues en application du droit interne suisse doivent être tenues secrètes, elles sont sans objet, dès lors que le recours est irrecevable, étant précisé que, dans le dispositif de l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif fédéral a dûment ordonné à l'Administration fédérale de rappeler à l'autorité requérante les limites de l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN quant à l'utilisation des renseignements transmis.

8.

Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice devant le Tribunal fédéral (art. 66 al. 1 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.

La demande de caviardage est rejetée dans la mesure où elle n'est pas sans objet.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

4.

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

Lausanne, le 12 octobre 2021

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

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens