

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 405/2019

Arrêt du 16 mai 2019

Ile Cour de droit public

Composition

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

Participants à la procédure

1. A. _____,
2. B. _____ Ltd,
tous les deux représentés par Me Mohamed Mardam Bey, avocat, Étude DGM Avocats,
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative CDI CH-IN,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 17 avril 2019 (A-6314/2017).

Considérant en fait et en droit :

1.

Le 14 décembre 2016, le Foreign Tax & Tax Research Division du gouvernement indien (ci-après: l'autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale ou l'autorité requise) une demande d'assistance administrative en matière fiscale visant A. _____. Cette demande portait sur des informations relatives à la société B. _____ Ltd, dont le siège est aux Iles Vierges britanniques, administrée en Suisse auprès du cabinet suisse C. _____, dont, selon l'autorité requérante, elle bénéficierait des services offshore et dont le contribuable serait directeur/bénéficiaire économique/ actionnaire. Le but de la demande était d'obtenir des informations relatives à cette société, afin de permettre de déterminer le montant des impôts dus par A. _____ en Inde.

Par décision du 6 octobre 2017, l'Administration fédérale a admis la demande d'assistance administrative requise. A. _____ et B. _____ Ltd ont recouru auprès du Tribunal administratif fédéral. En cours de procédure, l'Administration fédérale a procédé à des caviardages de certains documents. Par arrêt du 17 avril 2019, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours dans la mesure où il n'était pas devenu sans objet (en lien avec les documents caviardés durant la procédure).

Contre l'arrêt du 17 avril 2019, un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral a été déposé, le 3 mai 2019, aux noms de A. _____ (le recourant 1) et de B. _____ Ltd (la recourante 2). Les recourants concluent préalablement à ce qu'un délai soit imparti à l'Administration fédérale pour qu'elle produise un extrait complet de sa note du 19 août 2016 et qu'un délai soit accordé aux recourants pour se déterminer à ce

sujet. Ils demandent que leur recours soit déclaré recevable et, au fond, à ce que l'arrêt attaqué soit annulé (de même que la décision de l'Administration fédérale du 6 octobre 2017), à ce que la demande d'assistance du 14 décembre 2016 soit déclarée irrecevable, de même que les précédentes requêtes et à ce qu'il soit ordonné à l'Administration fédérale de restituer aux recourants les pièces livrées par Me C._____. A titre subsidiaire, ils concluent à l'annulation de la décision finale de l'Administration fédérale et au renvoi de la cause à cette autorité, afin qu'elle soit invitée à demander à l'Etat requérant des clarifications au sens des considérants.

Par courrier du 7 mai 2019, le mandataire des recourants a informé le Tribunal fédéral du fait qu'il venait d'apprendre le décès, le 11 mars 2019, de A._____. Tout en indiquant que les héritiers avaient convenu de prendre de plein droit la place du défunt au procès, l'avocat a demandé une suspension de la procédure.

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

2.

En cas de décès d'une partie, la procédure est en règle générale suspendue de plein droit et, sauf répudiation, la procédure reprise dès que la qualité d'héritier est établie (cf. art. 6 al. 2 et 3 PCF, par renvoi de l'art. 71 LTF; cf. notamment arrêt 5A 98/2018 du 13 décembre 2018 consid. 2.1). En l'espèce, d'après les informations fournies par l'avocat, A._____ était déjà décédé lors du dépôt du recours et il a été précisé que les héritiers souhaitaient prendre la place du défunt au procès. Dans ces circonstances et eu égard au fait que, s'agissant de la société recourante, aucune suspension ne se justifie, il serait vide de sens de prolonger artificiellement la présente procédure, compte tenu de son issue. Il convient partant de trancher en application de l'art. 107 al. 3 LTF.

3.

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). 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 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 et les références). 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).

4.

Les recourants soulèvent deux questions juridiques de principe en lien avec le principe de la bonne foi.

4.1. Ils reprochent tout d'abord à l'arrêt attaqué de ne pas avoir invalidé la demande en raison de la mauvaise foi de l'Inde, tout en tenant pour établi que l'Inde avait volontairement omis d'indiquer dans sa requête qu'elle s'appuyait sur des données volées à la banque D._____.

4.1.1. La portée du principe de la bonne foi en lien avec l'assistance administrative internationale en matière fiscale a déjà été traitée de manière approfondie par le Tribunal fédéral (cf. notamment ATF 143 II 202 consid. 6.3.1 p. 207 s.; 142 II 161 consid. 2.1.3 p. 167 s.). Quant aux informations relatives aux données de la banque D._____ volées par E._____, la question a pour sa part aussi été examinée en lien avec la bonne

foi de l'Etat requérant, non seulement s'agissant de la France (ATF 143 II 224), mais aussi, récemment, de l'Inde (arrêts 2C 619/2018 du 21 décembre 2018; 2C 88/2018 du 7 décembre 2018, in RF 74/2019 p. 228; 2C 648/2017 du 17 juillet 2018, in StE 2018 A 32 Nr. 31). S'agissant de ce pays, le Tribunal fédéral a précisé que l'on ne pouvait retenir la mauvaise foi de l'Inde au motif que cet Etat aurait acheté les données E._____, car ce fait n'était pas établi; en outre, l'Inde n'avait pas assuré à la Suisse qu'elle n'utiliserait pas les données E._____, de sorte qu'elle ne se trouvait pas dans une situation comparable à la France (arrêts précités 2C 88/2018 consid. 5.5; 2C 648/2017 consid. 3.1). Le Tribunal fédéral a cependant souligné, à l'attention du Tribunal administratif fédéral, que ce n'était pas parce qu'aucune des circonstances précitées n'était réalisées que la mauvaise foi de l'Etat requérant devait être écartée d'emblée, celle-ci pouvant aussi résulter d'autres éléments (arrêt 2C 88/2018 précité consid. 5.4; cf. aussi 2C 648/2017 précité consid. 2.3.2). Dans un arrêt postérieur, le Tribunal fédéral a également rappelé que le point de savoir si l'Inde était ou non de bonne foi en lien avec les données E._____ dépendait des circonstances d'espèce (cf. arrêt 2C 619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 2.1, 2.3.4 et 2.3.5).

4.1.2. Il en découle que la question des données volées E._____ en lien avec l'Inde a été traitée par le Tribunal fédéral. Savoir si, dans les circonstances d'espèce, c'est ou non à tort que le Tribunal administratif fédéral a considéré que les faits ne permettaient pas d'en conclure à la mauvaise foi de l'Etat requérant relève donc de l'appréciation des circonstances. Or, savoir si l'autorité précédente a procédé à une appréciation complète et correcte des éléments de fait ne relève pas de l'art. 84a LTF.

4.2. Toujours en lien avec la bonne foi, les recourants font grief à l'autorité requérante d'avoir tenté, avant d'utiliser la voie de l'assistance administrative, d'obtenir du contribuable et de sa famille qu'ils signent un document intitulé " Consent Waiver Form ", afin de recevoir directement les informations recherchées auprès de la banque D._____ en Suisse. Les recourants soutiennent que ce dernier document a été présenté à l'ensemble des contribuables indiens sous enquête et que nombre de demandes d'assistance déposées par l'Etat indien en Suisse l'ont été dans le même contexte.

Il ressort des constatations de fait de l'arrêt attaqué que ni feu le recourant 1 ni son fils n'ont signé de " Consent Waiver Form ". Comme le souligne à juste titre le Tribunal administratif fédéral, on ne voit donc pas en quoi un tel document, non signé, pourrait influencer la présente procédure ni démontrer la mauvaise foi de l'autorité requérante. Celle-ci cherche seulement à obtenir des informations que le contribuable n'a pas accepté de lui transmettre spontanément, en usant d'une voie légale, à savoir une demande d'assistance administrative fondée sur la base d'une convention de double imposition signée avec la Suisse.

5.

Les recourants prétendent enfin que la cause revêtirait les caractéristiques d'un cas particulièrement important, dès lors que l'arrêt attaqué constaterait des indices suffisants démontrant que la procédure violerait des principes fondamentaux ou comporterait des vices graves. Ils font référence au fait que le feu le recourant 1, au vu de son état de santé, s'était plaint d'un traitement dégradant et inhumain durant la procédure fiscale indienne. Il appartient aux recourants de fournir des éléments suffisants propres à démontrer l'existence d'un vice grave de procédure justifiant d'entrer en matière au sens de l'art. 84a LTF (cf. supra consid. 3). Une argumentation qui se limite à renvoyer à des extraits de l'arrêt attaqué, sans explication précise, est manifestement insuffisante. Au demeurant, comme l'a retenu à juste titre le Tribunal administratif fédéral, on ne voit pas en quoi la persévérance d'une autorité à obtenir des renseignements d'un contribuable dans le cadre d'une enquête fiscale en lui rappelant les sanctions qu'il encoure constituerait un vice grave de la procédure constitutif d'une violation des droits fondamentaux justifiant d'entrer en matière en application de l'art. 84a LTF. Du reste, en raison de l'état de santé du recourant 1, les autorités fiscales ont demandé les documents au fils de celui-ci.

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). Compte tenu de l'issue du litige, la demande préalable visant à ce que l'Administration fédérale produise une pièce n'a plus d'objet. Quant à la demande de suspension de la procédure en raison du décès du recourant 1,

elle sera rejetée, car vide de sens (cf. supra consid. 2).

En l'absence de certificat d'héritiers, les frais seront mis à la charge de la recourante 2 exclusivement (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.

La demande de suspension de la procédure est rejetée.

2.

Le recours est irrecevable.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge de la recourante 2.

4.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire des recourants, à l'Administration fédérale des contributions et au Tribunal administratif fédérale, Cour I.

Lausanne, le 16 mai 2019

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

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens