

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 45/2022

Arrêt du 21 janvier 2022

Ile Cour de droit public

Composition
Mme et MM. les Juges fédéraux
Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz et Hartmann.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
3. C. _____,
tous les trois représentés par Me Mathieu Gex, avocat,
recourants,

contre

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

Objet
Assistance administrative (CDI CH-GR)

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 14 décembre 2021 (A-4238/2020).

Considérant en fait et en droit :

1.

1.1. Le 18 décembre 2019, le service grec d'échange d'informations en matière fiscale (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. 25 de la Convention du 16 juin 1983 entre la Confédération suisse et la République hellénique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI CH-GR; RS 0.672.937.21), portant sur la période allant du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2014. L'autorité requérante indiquait être en train de procéder à l'examen de la situation fiscale de A.A. _____, résident fiscal grec qu'elle soupçonnait de ne pas avoir déclaré certains de ses avoirs bancaires détenus en Suisse. En effet, selon les renseignements à sa disposition, ce contribuable détiendrait notamment un compte bancaire en Suisse auprès de la banque D. _____ (Suisse) SA (ci-après : la Banque). L'autorité requérante précisait avoir épuisé ses moyens de renseignements (" The tax administration has pursued all means available to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties "; arrêt attaqué p. 3). Elle sollicitait partant l'assistance administrative de la Suisse afin d'obtenir des renseignements sur un compte bancaire ouvert auprès de la Banque, dont elle fournissait le n°IBAN, ainsi que sur tout autre compte que A.A. _____ aurait détenu au sein de cet établissement durant la période du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2014.

Déférant à une ordonnance de production de l'Administration fédérale du 27 décembre 2019, la Banque lui a transmis les renseignements requis. A.A._____, ainsi que B.A._____ et la société C._____, ont fait savoir à l'Administration fédérale qu'ils s'opposaient à toute transmission de renseignements à l'autorité requérante.

1.2. Par décision finale du 28 juillet 2020, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à la Grèce. A.A._____, B.A._____ et la société C._____ ont recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral.

Par arrêt du 14 décembre 2021, expédié le 3 janvier 2022, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours, enjoignant à l'Administration fédérale de préciser que les renseignements transmis ne pourraient être utilisés qu'à l'encontre de A.A._____ dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 25 CDI CH-GR. Le Tribunal administratif fédéral a en particulier retenu que, s'il était possible que, comme les recourants l'alléguaient, le contrôle mené en Grèce à l'encontre de A.A._____ ait donné lieu à des décisions de taxation 2013 et 2014 en date du 10 décembre 2019, cet élément ne faisait pas obstacle à l'échange de renseignements. En effet, l'autorité requérante avait expressément indiqué, dans sa demande d'assistance administrative, que A.A._____ n'avait pas fourni toutes les informations qu'elle lui avait demandées, et que c'était probablement pour ce motif qu'elle avait sollicité l'assistance administrative de la Suisse afin de pouvoir, le cas échéant, procéder à une taxation complète de ce contribuable. En outre, il n'appartenait pas à la Suisse de s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant et de juger à sa place de la possibilité laissée par le droit grec de revenir sur une procédure de contrôle fiscal par hypothèse clôturée. Le Tribunal administratif fédéral en a conclu que l'on ne pouvait pas reprocher à l'autorité requérante, sous l'angle de la bonne foi, de ne pas avoir fait mention de ces éventuelles décisions de taxation 2013 et 2014 qui auraient été notifiées à A.A._____ le 10 décembre 2019 et que la demande d'assistance litigieuse ne constituait pas non plus de ce fait une pêche aux renseignements prohibée.

1.3. A l'encontre de cet arrêt, A.A._____, B.A._____ et C._____ forment un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. A titre préalable, ils demandent que l'effet suspensif soit octroyé au recours et que le Tribunal administratif fédéral produise le dossier de la cause. Sous suite de frais et dépens, ils demandent au Tribunal fédéral, principalement, d'annuler l'arrêt du 14 décembre 2021 du Tribunal administratif fédéral, de refuser l'assistance administrative à la Grèce et de débouter l'Administration fédérale ou tout autre tiers de toute autre conclusion; subsidiairement, d'annuler l'arrêt du 14 décembre 2021 du Tribunal administratif fédéral, de renvoyer la cause à l'Administration fédérale pour nouvelle instruction et de débouter l'Administration fédérale ou tout autre tiers de toute autre conclusion. 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 (cf. sur ces notions, ATF 139 II 340 consid. 4; 404 consid. 1.3). Il appartient au recourant de démontrer de manière suffisante en quoi les conditions de recevabilité de l'art. 84a LTF sont réunies (art. 42 al. 2 LTF; ATF 145 IV 99 consid. 1.5; 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).

2.1. 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 218; 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 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 (arrêts 2C 1031/2021 du 24 décembre 2021 consid. 2; 2C 936/2021 du 2 décembre 2021 consid. 3; 2C 651/2021 du 13 septembre 2021 consid. 6.1 et les références).

2.2. En l'espèce, les recourants soutiennent que la présente cause soulève la question juridique de principe consistant à déterminer l'étendue du principe de la pertinence vraisemblable et du principe de la bonne foi en lien avec une "problématique de correspondance temporelle" liée au fait que la demande d'assistance administrative, visant les périodes fiscales 2013 et 2014, a été formulée quelques jours après que les autorités fiscales grecques ont rendu des décisions fiscales définitives à l'encontre de A.A._____ pour ces mêmes périodes fiscales. Or, l'autorité requérante n'avait pas fait mention d'une "quelconque procédure de rappel d'impôt close" dans sa demande d'assistance administrative. Si l'autorité requérante s'était comportée de manière conforme à la bonne foi, elle "n'aurait pas dû clore la procédure par une décision définitive". Cette question serait déterminante pour déterminer la pertinence vraisemblable des renseignements requis.

2.3. En substance, la question soulevée porte sur le point de savoir si l'autorité requérante se comporte de bonne foi en sollicitant l'assistance administrative pour des périodes fiscales qui ont fait l'objet de procédures clôturées dans l'Etat requérant et si les renseignements demandés peuvent remplir, dans ces circonstances, la condition de la pertinence vraisemblable.

Le Tribunal fédéral a déjà tranché la question de l'octroi de l'assistance administrative lorsque le contribuable visé par la demande allègue qu'une procédure le concernant est déjà clôturée dans l'Etat requérant, en particulier en lien avec la question de la bonne foi (ATF 144 II 206 consid. 4.6). En lien avec la pertinence vraisemblable, le Tribunal fédéral a aussi déjà jugé que l'Etat requis n'avait pas à vérifier (et n'était du reste pas en mesure de le faire) l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (arrêts 2C 435/2021 du 2 juin 2021 consid. 3.1; 2C 1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3; 2C 241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4; cf. aussi ATF 144 II 206 consid. 4.3), sous réserve de l'existence d'indices concrets permettant de remettre en cause la présomption de bonne foi de l'Etat requérant justifiant une demande de renseignements complémentaires de la part de l'Administration fédérale (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.4). Savoir si, en l'espèce, l'absence de mention des décisions qui auraient été rendues à l'encontre de A.A._____ portant sur les années 2013 et 2014 constituerait un indice suffisant permettant de douter de la bonne foi de la Grèce ou qui justifierait une demande d'éclaircissement relève de la mise en oeuvre concrète des principes jurisprudentiels déjà posés. L'appréciation de ces éléments par le Tribunal administratif fédéral en l'espèce ne soulève aucune nouvelle question juridique.

2.4. Les recourants font ensuite valoir que la présente cause soulève la question juridique de principe "de l'étendue et de la portée de la constatation d'office des faits par le Tribunal administratif fédéral selon l'art. 12 PA" (soit de l'art. 12 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative; RS 172.021). En omettant d'élucider des faits s'agissant des contradictions et doutes sérieux que les recourants avaient mis en évidence devant lui, le Tribunal administratif fédéral aurait violé cette disposition et constaté de manière arbitraire des faits essentiels et nécessaires pour trancher le litige.

La question soulevée porte sur l'application d'une norme de procédure administrative qui ne relève pas du domaine spécifique de l'assistance administrative. Le fait que les dispositions de la PA aient en principe vocation à s'appliquer en matière d'assistance administrative (cf. le renvoi de l'art. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale; LAAF; RS 651.1651.1) n'y change rien. Une entrée en matière sous l'angle d'une question juridique de principe est donc exclue (cf. supra consid. 2.1 in fine).

3.

Reste à déterminer si, sous cet angle, l'entrée en matière se justifie sous l'angle du cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF.

3.1. 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). Il ne suffit pas d'invoquer des violations de 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 de l'art. 84 al. 2 LTF est réalisée (ATF 145 IV 99 consid. 1.5; arrêts 2C 765/2021 du 12 octobre 2021 consid. 4.1; 2C 651/2021 du 13 septembre 2021 consid. 7.1 et les références).

3.2. En l'occurrence, les recourants se plaignent de ce que le Tribunal administratif fédéral aurait établi les faits de manière arbitraire sur des éléments déterminants pour l'issue du litige en omettant d'instruire plus avant, contrairement à ses obligations découlant de l'art. 12 PA, sur la notification au recourant 1 des décisions le 10 décembre 2019, survenues quelques jours avant le dépôt de la demande d'assistance administrative litigieuse. Les recourants se limitent ici à reprocher à l'instance précédente de ne pas avoir instruit certains faits, sans démontrer en quoi cette omission aurait précisément consisté, sachant que le Tribunal administratif fédéral a dûment mentionné les décisions que le recourant 1 se serait vu notifier le 10 décembre 2019 et qu'il en a tenu compte dans son raisonnement juridique (arrêt attaqué consid. 5.5.3). En réalité, sous couvert d'un grief portant sur l'établissement des faits, les recourants s'en prennent à l'appréciation juridique que le Tribunal administratif fédéral a faite de la portée de ces décisions du 10 décembre 2019 sur l'issue de la demande d'assistance administrative litigieuse. On ne discerne donc pas en quoi consisterait la violation de principes fondamentaux de procédure.

3.3. Il n'y a donc pas lieu non plus d'entrer en matière sur le recours sous l'angle du cas particulièrement important.

4.

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).

Cette conséquence fait perdre tout objet à la demande d'effet suspensif, à supposer que les recourants aient eu un intérêt à demander son octroi, puisque l'effet suspensif est prévu par l'art. 103 al. 2 let. d LTF (arrêts 2C 554/2021 du 26 juillet 2021 consid. 4; 2C 467/2021 du 15 juin 2021 consid. 5.2). Elle fait aussi perdre tout objet à la requête en production du dossier par le Tribunal administratif fédéral, à supposer que les recourants aient aussi eu un intérêt à le requérir, dès lors qu'il s'agit de toute manière d'une obligation de l'autorité précédente (cf. art. 102 al. 2 LTF).

5.

Succombant, les recourants doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral, à parts égales et solidairement (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 3'000 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 21 janvier 2022

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

La Présidente : F. Aubry Girardin

La Greffière : S. Vuadens