

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 443/2019

Arrêt du 23 mai 2019

Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux
Zünd, Juge président, Aubry Girardin et Haag.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

1. A. _____,
2. B. _____ SA,
3. C. _____,

tous les trois représentés par Me Dominique Morand et Me Anne Tissot Benedetto,
recourants,

contre

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

Objet
Assistance administrative CDI CH-FR,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 23 avril 2019 (A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017).

Considérant en fait et en droit :

1.

Le 27 avril 2016, la Direction générale des finances publiques françaises (ci-après: l'autorité requérante ou la Direction générale) a déposé une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale ou l'autorité requise). Elle a exposé que sa requête était en lien avec le prélèvement d'une taxe annuelle de 3 % de la valeur vénale des biens immobiliers frappant les personnes possédant directement ou indirectement des biens immobiliers en France. L'autorité requérante procédait au contrôle de cette taxe concernant un immeuble situé à R. _____ dont la société A. _____, ayant son siège à S. _____, était formellement propriétaire et dont la totalité du capital action était détenu par B. _____ SA, à Genève. La demande visait à connaître, pour la période allant de 2010 à 2015, les bénéficiaires directs et indirects ou les ayants droits économiques de B. _____ SA, ainsi que le nombre d'actions détenus par ceux-ci, les flux financiers d'acquisition des parts et les procès-verbaux des assemblées générales.

Par décisions du 3 janvier 2017 notifiées à A. _____, B. _____ SA et également à C. _____, en tant que personne habilitée à recourir, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante.

Les trois destinataires desdites décisions ont recouru auprès du Tribunal administratif fédéral, qui a joint les

causes le 2 mai 2017.

Par décision incidente du 12 octobre 2018, le Tribunal administratif fédéral a refusé de communiquer aux recourants les pièces n°15 et 16 du dossier, qui se rapportaient à des échanges entre l'autorité requérante et l'Administration fédérale. Les recourants ont porté cette décision au Tribunal fédéral, qui, par arrêt du 12 novembre 2018, a déclaré le recours irrecevable en raison de l'absence de préjudice irréparable (cause 2C 959/2018).

Le 10 janvier 2019, les recourants ont demandé au Tribunal administratif fédéral de reconsidérer sa décision du 12 octobre 2018 en s'appuyant sur un avis de droit de la Professeure D. _____.

Par arrêt du 23 avril 2018, le Tribunal administratif fédéral, après avoir expliqué que le refus de permettre aux recourants de consulter les pièces n°15 et 16 du dossier ne constituait pas une violation du droit d'être entendu, a déclaré la demande de reconsidération de sa décision du 12 octobre 2018 sans objet. Sur le fond, il a rejeté le recours.

2.

A l'encontre de cette décision, A. _____, B. _____ SA et C. _____ (ci-après: les recourants) ont interjeté un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. A titre préalable, ils demandent au besoin l'effet suspensif et un second échange d'écritures, ainsi que l'anonymisation de l'ensemble des publications (rubrum y compris) en lien avec la cause. A titre principal, ils concluent à l'annulation de l'arrêt du 23 avril 2018 et, en tant que besoin, à celle de la décision incidente du 12 novembre 2018, et au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral, respectivement à l'Administration fédérale pour compléter l'instruction, afin de permettre aux parties de prendre connaissance des échanges entre la France et la Suisse et de se déterminer à leur égard, avant de rendre une nouvelle décision. A titre subsidiaire, ils sollicitent la réforme du jugement entrepris, dans le sens du refus du transfert des informations requises par la France.

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

3.

3.1. L'arrêt entrepris est une décision finale au sens de l'art. 90 LTF. Dans le cadre de cette procédure, les recourants peuvent, en vertu de l'art. 93 al. 3 LTF, attaquer le refus de leur donner accès aux pièces n°15 et 16 au dossier qui avait été prononcé par décision incidente du 12 octobre 2018, contre laquelle leur recours au Tribunal fédéral a été déclaré irrecevable faute de préjudice irréparable le 12 novembre 2018. Les motifs de ce refus ont toutefois été repris et développés dans l'arrêt final, en réponse à une demande de reconsidération de la décision du 12 octobre 2018 formée par les recourants, de sorte que l'arrêt attaqué porte aussi sur cet aspect. Quoi qu'il en soit, que le recours vise tant la décision incidente que l'arrêt final ne change rien au fait qu'il doit répondre, dans les deux cas, aux conditions spécifiques de recevabilité propre à l'assistance administrative.

3.2. 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 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 détermi-

nante 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 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.

Sous l'angle de l'art. 84 a LTF, les recourants expliquent que le refus de consulter les pièces n° 15 et 16 (échange de courriels entre les autorités française et suisse) constitue une violation de leur droit d'être entendus, car cet échange semble avoir permis à la France de justifier la demande d'assistance en cours. En effet, ils affirment que ces courriels ne pouvaient être que déterminants, car ils avaient démontré que le motif fiscal ressortant de la demande française ne pouvait être celui allégué. Les recourants ajoutent que l'argument consistant à privilégier de bonnes relations entre la France et la Suisse ne saurait l'emporter sur les droits de procédure les plus élémentaires des parties concernées, sous peine de violer gravement leur droit d'être entendu. En outre, la pratique de l'Administration fédérale tendant à demander systématiquement l'avis de l'Etat requérant sur la confidentialité des renseignements à transmettre implique que la violation du droit d'être entendu qui en résulte est susceptible de se reproduire, ce qui en fait un cas particulièrement important. Ce procédé viole en outre l'art. 35 al. 2 Cst., est contraire au droit interne suisse et ne peut se justifier par une obligation ressortant du droit international.

4.1. Une telle motivation générale ne met pas clairement en évidence le ou les question (s) juridique (s) de principe et cas particulièrement important (s) soulevés. En outre, elle part d'une prémisse différente de celle de l'arrêt attaqué, puisque les recourants affirment que les informations figurant dans les pièces non communiquées ont influencé leur situation juridique et invoquent sur cette base un procédé portant une grave atteinte aux droits de procédure. On peut se demander si cette motivation remplit les exigences de l'art. 42 al. 2 LTF. La question souffre de rester indécise, dès lors qu'aucune question juridique de principe ou cas particulièrement important ne se dégage.

4.2. Le droit de refuser la consultation des pièces du dossier devant le Tribunal administratif fédéral est régi par l'art. 27 PA (arrêt 2C_ 112/2015 du 27 août 2015 consid. 5, in Archives 84 p. 413). Dans cet arrêt le Tribunal fédéral s'est prononcé sur la problématique du refus de consulter les pièces du dossier dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale. Il a examiné les liens entre l'art. 15 LAAF et les articles 26 à 33 PA (arrêt 2C 112/2015 précité consid. 4.3). En outre, s'agissant des intérêts à prendre en compte au sens de l'art. 27 PA, il a aussi souligné la particularité de la procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale, selon laquelle ce n'est pas l'autorité qui statue sur la demande qui a en premier lieu un intérêt à garder des éléments secrets, mais l'autorité requérante (arrêt 2C 112/2015 précité consid. 4.3 in fine). Enfin, la jurisprudence a indiqué que le maintien de bonnes relations internationales peut constituer un intérêt public important au sens de l'art. 27 al. 1 let. a PA (cf. arrêts 2C 1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3, in StE 2018 A 31.4 Nr. 25; 2C_ 1044/2016 du 6 août 2018 consid. 3.3).

4.3. Il en découle que le droit de refuser la consultation de certaines pièces au dossier en lien avec l'assistance administrative internationale en matière fiscale, concrétisé par l'art. 15 LAAF en lien avec les art. 27 et 28 PA, a déjà été traité par le Tribunal fédéral. La problématique soulevée dans le recours ne relève donc pas de la question juridique de principe, mais de la simple application de ces règles au cas d'espèce.

Il n'apparaît pas non plus que l'appréciation des juges précédents traduirait une méconnaissance crasse des règles procédurales. En effet, selon les faits constatés dans l'arrêt attaqué, et qui lient la Cour de céans (art. 105 al. 1 LTF), les juges précédents ont constaté que les pièces n° 15 et 16 (échange de courriels entre l'autorité requérante et l'autorité requise) relevaient d'explications internes entre autorités et n'avaient pas eu d'incidence sur l'évaluation des conditions formelles et matérielles de la requête qui était faite à l'aune des autres pièces du dossier dont les recourants avaient eu connaissance. Aucun élément figurant dans l'échange de courriels n'avait ainsi été utilisé au détriment des recourants. N'en déplaise aux recourants, on ne discerne pas, dans

cette motivation, l'existence d'une violation grave du droit d'être entendu, en lien avec les art. 15 al. 2 LAAF et 28 PA, susceptible de constituer un cas particulièrement important au sens de l'art. 84a LTF. Ceux-ci ne démontrent par ailleurs pas que l'appréciation des juges précédents, selon laquelle les pièces en cause n'avaient pas été utilisées à leur désavantage, procéderaient de constatations manifestement inexactes ou arbitraires. Le fait qu'une

expertise des parties, annexée au recours, parvienne à la conclusion que ces pièces ont joué un rôle ne suffit pas sous l'angle de l'art. 106 al. 2 LTF, étant précisé que cet avis de droit doit être assimilé à un complément au recours, qui se limite à renforcer l'opinion juridique soutenue par les recourants (ATF 138 II 217 consid. 2.4 p. 220 s.; arrêts 5A 247/2015 du 8 décembre 2015 consid. 1.2; 6B 584/2011 du 11 octobre 2012 consid. 1.2 non publié aux ATF 139 IV 1).

A cela s'ajoute que, contrairement à ce que laissent entendre les recourants, l'importance de privilégier de bonnes relations entre Etats, considéré comme un intérêt public important en lien avec l'art. 27 al. 1 let. a PA (cf. consid. 4.2 in fine), permet certes de refuser la consultation de certaines pièces, mais ne saurait justifier l'utilisation de ces pièces au détriment des justiciables, ce qui ne ressort pas de l'arrêt attaqué.

Quant à l'affirmation des recourants, selon laquelle l'Administration fédérale développerait une pratique illégale consistant à inciter les Etats requérants à exiger la confidentialité des informations transmises à la Suisse, ce qui conduirait systématiquement à violer le droit d'être entendu des personnes habilitées à recourir et serait contraire à l'art. 35 al. 2 Cst., relève de la pure spéculation. Il convient de rappeler que c'est avant tout l'Etat requérant qui a un intérêt à la non-transmission de certains documents et qui est donc mieux à même d'évaluer la question. On ne voit partant donc pas ce qui empêcherait l'Administration fédérale, si elle a un doute sur la transmission de certaines pièces, à demander l'avis de l'autorité requérante, étant précisé que lesdites pièces ne pourront alors pas être utilisées dans la procédure (art. 28 PA). Quant au risque de violation systématique du droit d'être entendu, les recourants perdent de vue que le Tribunal administratif fédéral ne s'est pas limité à leur refuser l'accès aux courriels litigieux en se fondant sur une motivation abstraite qu'il pourrait reproduire de manière standard et qui permettrait de justifier une restriction à l'accès aux dossiers dans toutes les causes.

II

a examiné les pièces en question et, soulignant qu'il s'agissait d'un échange d'explications entre autorités dont on pourrait même se demander s'il tombe sous le coup du droit d'être entendu (cf. arrêt 2C 1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3), a refusé cet accès au motif que ces documents n'avaient pas été utilisés au détriment des recourants dans la procédure. Les risques liés à ce que les Etats requérants soient incités par l'Administration fédérale, dans un nombre indéterminé de cas, à demander la confidentialité des pièces transmises, ce que le Tribunal administratif fédéral confirmerait sur la base d'une motivation déconnectée des circonstances, ne sont ainsi pas établis.

4.4. Par conséquent, les critiques liées à la violation du droit d'être entendu soulevées par les recourants en lien avec le refus de leur permettre de consulter les pièces n°15 et 16 du dossier ne relèvent ni de la question juridique de principe ni du cas particulièrement important permettant d'entrer en matière sur leur recours en application de l'art. 84 a LTF.

5.

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).

6.

6.1. Compte tenu de l'issue du litige, les deux conclusions préalables, formées du reste en tant que besoin par les recourants, qui tendaient respectivement à un double échange d'écritures et à l'octroi de l'effet suspensif, n'ont plus d'objet, étant précisé que cette dernière demande était d'emblée inutile (cf. art. 103 al. 2 let. d LTF).

6.2. Quant à la conclusion tendant à l'anonymisation de l'ensemble des publications et du rubrum en lien avec cette affaire, il convient de souligner que, selon l'art. 27 al. 2 LTF, les arrêts sont en principe publiés électroniquement sur le site du Tribunal fédéral sous une forme anonyme, de sorte que la mesure demandée par les recourants découle déjà de la loi et est dès lors sans objet.

Reste la mise à disposition du dispositif des arrêts qui n'ont pas été prononcés en séance publique. Selon l'art. 59 al. 3 LTF complété par l'art. 60 du règlement du Tribunal fédéral du 20 novembre 2006 (RS 173.110.131), ceux-ci voient leur rubrum et leur dispositif mis à la disposition du public pendant 30 jours ouvrables à compter de leur notification au siège du Tribunal fédéral, avec les noms des parties pour autant que la loi n'exige pas qu'ils soient rendus anonymes. L'art. 59 al. 3 LTF, qui concrétise le principe du prononcé public du jugement, revêt un intérêt public important (cf. ATF 133 I 106 consid. 8.2 p. 108). En l'espèce, aucune disposition légale n'impose que le dispositif soit porté de manière anonyme à la disposition du public pendant les 30 jours prévus. D'autres exceptions ne peuvent être admises que de manière très restrictive, lorsque le dispositif non anonymisé serait de nature à porter une atteinte particulièrement grave au droit de la personnalité (arrêt 2C 949/2010 du 18 mai 2011 consid. 7.2). On ne voit manifestement pas en quoi le fait que l'on sache que le recours a été déclaré irrecevable dans une cause opposant les recourants à l'Administration fédérale en matière d'assistance administrative, informations se trouvant sur le rubrum et le dispositif consultables durant une durée limitée à 30 jours au siège du Tribunal fédéral à Lausanne, pourrait constituer une telle atteinte (cf. arrêt 2C 370/2018 du 4 mai 2018 consid. 5). Les recourants ne le démontrent du reste nullement.

Par conséquent, la requête doit être rejetée dans la mesure où elle n'est pas sans objet.

7.

Succombant, les recourants doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 4 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 requête tendant à une mise à disposition anonymisée de l'ensemble des publications, rubrum y compris, en lien avec l'affaire est rejetée, dans la mesure où elle n'est pas sans objet.

3.

Les frais de justice, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

4.

Le présent arrêt est communiqué aux 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 23 mai 2019

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

Le Juge président : Zünd

La Greffière : Vuadens