Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 672/2018

Arrêt du 27 août 2018

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, juge présidant, Aubry Girardin et Stadelmann.
Greffière: Mme Vuadens.

Participants à la procédure
1. X._____,
2. A.Y._____,
3. B.Y._____,
tous les trois représentés par Mes Nicolas Buchel et Anne Tissot Benedetto, avocats,
recourants,

contre

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

Objet
Assistance administrative CDI CH-SE,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 2 août 2018 (A-5647/2017).

Considérant en fait et droit :

1.

1.1. Le 10 août 2016, la Swedish Tax Agency (ci-après : l'autorité suédoise ou l'autorité requérante) a formé une demande d'assistance administrative auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale ou l'autorité requise). Elle concernait la Société C._____ et se rapportait à la période du 1 er janvier 2012 au 31 décembre 2014. L'autorité requérante demandait à l'Administration fédérale des informations sur un compte détenu par X._____ auprès de le banque D._____. Elle requérait également des documents relatifs à des transactions effectuées sur un compte détenu par B.Y._____ auprès de la même banque.

Le 2 septembre 2016, la Banque a transmis les documents requis à l'Administration fédérale, après avoir informé X._____ et B.Y._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

L'Administration fédérale a demandé à l'autorité requérante l'autorisation de transmettre une copie de la requête d'assistance administrative et des éventuelles correspondances entre les autorités (y compris dans le contexte d'autres dossiers antérieurs) à X._____, à B.Y._____ et à A.Y._____, pour faire suite à la demande de leurs avocats.

Après que les autorités compétentes suédoises ont refusé la transmission de l'ensemble du dossier, en particulier de la demande d'assistance administrative du 10 août 2016, l'Administration fédérale a uniquement remis à X._____, à B.Y._____ et à A.Y._____ les informations qu'elle envisageait de transmettre à la Suède.

1.2. Par décision du 4 septembre 2017, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante.

Cette décision leur ayant été notifiée, X._____, B.Y._____ et A.Y._____ ont recouru auprès du Tribunal administratif fédéral.

Par arrêt du 2 août 2018, celui-ci a rejeté le recours, tout en mettant partiellement les frais à la charge de l'Administration fédérale et en allouant aux recourants des dépens réduits, en raison d'une violation de leur droit d'être entendus. En effet, les intéressés n'avaient pas obtenu toutes les pièces du dossier par l'Administration fédérale, l'autorité requérante ayant demandé, sans justification, le secret de certaines pièces. Cette violation a toutefois été considérée comme guérie devant le Tribunal administratif fédéral, qui a relevé que les recourants avaient déjà obtenu une copie de la plupart des pièces au dossier avant le dépôt de leur recours, les quelques autres documents manquants leur ayant été transmis le 14 décembre 2017. Ceux-ci avaient alors eu l'occasion de s'exprimer sur ces pièces dans leurs observations des 7 mars et 11 avril 2018. En outre, le 24 janvier 2017, les recourants avaient eu accès à des demandes d'assistance antérieures, qui présentaient un lien avec la demande litigieuse. Les autres griefs des recourants ont été rejetés, notamment celui de la violation de la pertinence vraisemblable. A ce propos, l'arrêt attaqué reprend les explications fournies par l'autorité requérante, selon lesquelles de l'argent aurait circulé depuis les comptes de la Société C._____ vers E._____ et F._____, qui elles-mêmes auraient procédé à d'importants paiements en faveur de X._____ et effectué des transactions sur le marché du Forex. Ces transactions auraient fini sur des comptes liés aux détenteurs de la Société C._____. Le compte ouvert auprès de la Banque, dont B.Y._____ était titulaire, serait lié auxdits détenteurs. Le Tribunal administratif fédéral a conclu, sur cette base, que les informations à transmettre paraissaient de nature à contribuer à élucider la situation fiscale de la Société C._____ et n'étaient pas le fruit d'un pur hasard.

2.
Le 20 aout 2018, X._____, B.Y._____ et A.Y._____ (ci-après: les recourants) ont formé un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral, en concluant sur le fond à la réforme de l'arrêt attaqué, à l'annulation de la décision de l'Administration fédérale et au rejet de l'assistance administrative. Subsidiairement, ils demandent l'annulation de l'arrêt entrepris et le renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral, respectivement à l'autorité administrative inférieure, pour nouvelle décision dans le sens des griefs invoqués. A titre préalable, ils sollicitent, au besoin, l'octroi de l'effet suspensif et un second échange d'écritures.

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

3.

3.1. 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). Il découle de la formulation de l'art. 84 al. 2 LTF, selon laquelle 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, que cette liste est exemplative; 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; arrêts 2C 963/2014 consid. 1.3 précité; 2C 638/2015 du 3 août 2015 consid. 1.3, in SJ 2016 I 201). 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 54/2014 du 2 juin 2014 consid. 1.1, in StE 2014 A 31.4 Nr. 20).

3.2. Avant d'examiner si le recours remplit ces conditions, il convient de rappeler que 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 donc, pour que le recours soit recevable sous l'angle de l'art. 84a LTF, que la question juridique de principe ou le cas particulièrement important mis en évidence par la partie recourante soit déterminant pour l'issue du litige (arrêt 2C 737/2016 du 7 septembre 2016 consid. 4.2). Il doit exister un lien avec les éléments de fait et le raisonnement juridique ressortant de l'arrêt attaqué (arrêt 2C 370/2018 du 4 mai 2018 consid. 4.1).

4.
Les recourants invoquent en premier lieu une question juridique de principe découlant de l'art. 15 LAAF en lien avec l'art. 21a LAAF. Ils relèvent la nécessité de définir les contours de ces dispositions, en présence notamment d'une mise au secret totale ou partielle de requêtes d'entraide successives de la part d'un même Etat, en violation des garanties de procédure, en particulier du droit d'être entendu.

4.1. Les recourants se sont vu refuser la transmission de certaines pièces par l'Administration fédérale, alors que, selon le Tribunal administratif fédéral, l'autorité étrangère n'avait pas ou plus de motifs vraisemblables pour exiger de garder le secret sur ces pièces. La violation du droit d'être entendu des intéressés qui en a résulté n'est pas ou plus contestée. Sous cet aspect, l'arrêt attaqué ne soulève pas de question relevant de l'art. 84a LTF.

4.2. Les recourants contestent en revanche la position selon laquelle la violation du droit d'être entendu aurait été corrigée en raison d'un accès au dossier devant le Tribunal administratif fédéral. Ils soutiennent que le point de savoir si une telle guérison peut intervenir en cas de violation des exigences posés par les articles 15 et 21a LAAF pose une question juridique de principe.

4.2.1. La jurisprudence a depuis longtemps et de manière constante défini les conditions permettant de considérer une atteinte au droit d'être entendu comme guérie (notamment ATF 112 Ib 170 consid. 5e p. 175; 118 Ib 269 consid. 3a p. 275 s.; 133 I 201 consid. 2.2 p. 204 s.; 137 I 195 consid. 2.3.2 p. 197 s.). Contrairement à ce que soutiennent les recourants, ces principes, établis, ont déjà été appliqués en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. notamment ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 p. 227). A priori, on ne voit pas que le fait que la violation du droit d'être entendu découle d'une mauvaise application des règles procédurales fixées par la LAAF, soulèverait des questions juridiques non encore résolues par la jurisprudence précitée.

4.2.2. La recourante fait plus particulièrement état des articles 15 et 21a LAAF.

L'art. 15 al. 2 LAAF permet à l'Administration fédérale, à condition que l'autorité étrangère émette des motifs vraisemblables de garder le secret, de refuser à la personne habilitée à recourir la consultation des pièces concernées, en application de l'art. 27 PA. S'il s'avère, comme en l'espèce, que les motifs invoqués pour garder le secret n'étaient pas ou plus vraisemblables, il n'apparaît pas que l'appréciation de la possibilité de réparer la violation du droit d'être entendu qui en découle par le Tribunal administratif fédéral poserait une nouvelle question juridique de principe en lien avec cette disposition et les recourants ne le démontrent pas.

Quant à l'art. 21a LAAF, on ne saisit pas son lien avec la présente cause. En effet, l'art. 21a LAAF vise le cas où les personnes habilitées à recourir ne sont informées de l'existence d'une procédure qu'après la transmission des renseignements par l'Administration fédérale. En l'occurrence, les recourants ont été informés de la demande du 10 août 2016 avant la décision de transmission des informations par l'Administration fédérale, transmission qui n'a du reste pas encore eu lieu en raison de l'effet suspensif. Le fait que le Tribunal administratif fédéral se réfère à d'autres demandes d'assistances administratives dont il retient un lien avec la présente cause ne permet pas d'en conclure que l'art. 21a LAAF serait concerné. Il aurait appartenu aux recourants de l'expliquer, ce qu'ils ne font nullement.

4.2.3. Enfin, contrairement à ce que laissent entendre les recourants, la problématique soulevée ne peut être tranchée de manière générale. Savoir si une violation de l'art. 15 LAAF peut ou non être guérie par un accès ultérieur au dossier devant le Tribunal administratif fédéral va dépendre des circonstances d'espèce, telle la nature et le nombre des pièces concernées, le moment auquel les personnes habilitées à recourir ont pu les consulter et prendre position à leur sujet. La motivation de l'arrêt attaqué démontre que c'est bien à cet examen concret qu'a procédé le Tribunal administratif fédéral. Savoir si c'est ou non à tort que celui-ci a estimé que la violation du droit d'être entendu subie par les recourants pouvait être considérée comme réparée devant lui procède donc d'une appréciation du cas particulier. Sous cet angle non plus, l'entrée en matière en vertu de l'art. 84a LTF

ne se justifie pas.

5.
En second lieu, les recourants soutiennent que l'interprétation à donner à la notion de pertinence vraisemblable en présence de personnes tierces non impliquées dans le contrôle fiscal à l'origine de la demande d'entraide au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF soulève une question de principe. La jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral à ce jour ne concerne pas le cas où la demande d'assistance vise des informations sur des comptes appartenant nommément à des tiers non concernés.

5.1. Le Tribunal fédéral a cerné, à plusieurs reprises, la portée de la pertinence vraisemblable des informations requises, en tant que condition à l'octroi de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3. p. 194 s; 142 II 161 consid. 2.1.1 p. 165 s.; arrêt 2C 387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1, in RF 73/ 2018 p. 438). Il a posé des limites à la transmission de noms de tiers au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.4 p. 36 s.; 143 II 506 consid. 5.2.1 p. 513; 142 II 161 consid. 4.6.1 p. 180 s.; 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6 p. 446; arrêt 2C 387/2016 précité consid. 5.1 in fine).

Certes, la situation spécifique évoquée par les recourants, à savoir la transmission d'informations concernant des personnes non concernées au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF (dans son ancienne ou sa nouvelle version, peu importe; cf ATF 143 II 506 consid. 5.2.1 p. 512), nommément titulaires des comptes sur lesquels des informations sont requises, n'a encore jamais été portée devant le Tribunal fédéral. Toutefois, ce cas de figure ne correspond pas à la situation concrète de l'arrêt attaqué. En effet, celui-ci a constaté que la recourante 1 aurait reçu d'importants versements provenant de deux sociétés impliquées dans la Société C._____. Ces deux sociétés auraient aussi effectué des transactions sur des achats sur le marché du Forex qui auraient fini sur des comptes liés aux détenteurs de C._____. Or, le compte ouvert auprès de la Banque avec pour titulaire la recourante 3 serait lié à ces détenteurs. Sur la base de ces éléments, l'hypothèse évoquée par les recourants, selon laquelle ceux-ci ne seraient pas des personnes concernées au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF ne correspond pas aux constatations de fait sur la base desquelles l'arrêt attaqué a raisonné. Partant, la question juridique posée ne justifie pas l'entrée en matière
sur le recours (cf. supra consid. 3.2), sans qu'il y ait lieu de se demander si celle-ci remplit les conditions de l'art. 84a LTF.

6.
Il découle de ce qui précède que le recours doit être 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).

Quant à la requête d'effet suspensif formée "au besoin", elle était d'emblée inutile, l'art. 103 al. 2 let. d LTF prévoyant d'office que le recours auprès du Tribunal fédéral a effet suspensif en matière d'assistance administrative fiscale internationale.

La demande portant sur un éventuel second échange d'écritures, également présentée "au besoin" est sans objet, compte tenu de l'irrecevabilité du recours prononcée d'emblée.

7.
Les frais sont à la charge des recourants, débiteurs solidaires (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 2'000 fr. sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

3.
Le présent arrêt est communiqué aux mandataires 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 27 août 2018
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Juge présidant : Zünd

La Greffière: Vuadens