

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 1036/2022

Arrêt du 27 décembre 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. \_\_\_\_\_,
2. B. \_\_\_\_\_,
3. C. \_\_\_\_\_,
4. D. \_\_\_\_\_,

tous les quatre représentés par  
Me Romanos Skandamis, 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 23 novembre 2022 (A-4240/2020).

Considérant en fait et en droit :

1.

1.1. Le 30 juillet 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 (RS 0.672.937.21), visant A. \_\_\_\_\_. En substance, l'autorité requérante y expliquait qu'au cours du contrôle de la situation fiscale de ce résident fiscal grec pour la période allant du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2016, elle avait constaté qu'un montant de deux millions d'euros, provenant d'un compte bancaire ouvert en Suisse auprès de la banque E. \_\_\_\_\_ AG (ci-après: la Banque), avait été crédité sur le compte bancaire grec de celui-ci le 17 décembre 2013. Pour expliquer ce versement, l'intéressé avait affirmé qu'il s'agissait d'un prêt qui lui avait été accordé; or il n'avait jamais apporté la preuve du remboursement de ce prêt et aucun transfert n'avait été opéré depuis lors à partir de ses comptes bancaires grecs. Dans ces circonstances, l'autorité requérante sollicitait l'assistance administrative de l'Administration fédérale, afin d'obtenir des renseignements sur le compte bancaire suisse

susmentionné et sur tout compte ou tout produit détenu par A. \_\_\_\_\_ auprès de la Banque, pour la période du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2015 ("Your assistance is required in order to provide us with the following for the period from 01-01-2013 to 31-12-2015, for the above and any account/product held by Mr.A. \_\_\_\_\_ at E. \_\_\_\_\_ AG").

Déférant à des ordonnances de production, la Banque a transmis les renseignements requis à l'Administration fédérale.

Par courriel du 11 mai 2020, l'Administration fédérale a demandé à l'autorité requérante qu'elle précise ce qu'elle entendait par l'expression "held by" (détenu par), afin de lui transmettre l'information la plus complète possible. L'autorité requérante a répondu qu'afin d'aider l'Administration fédérale, elle reformulait la phrase concernée de sa demande d'assistance administrative, en ce sens qu'elle sollicitait des renseignements sur le compte bancaire susmentionné (ouvert auprès de la Banque), ainsi que sur "tout compte ou produit que le contribuable visé détenait ou dont il était le bénéficiaire" auprès de la Banque, pour la période du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2015 ("In order to assist you, let as (sic) rephrase the wording as follows: Given the above, your assistance is required in order to provide us with the following for the period from 01-01-2013 to 31-12-2015, for the above and account any /product Mr. A. \_\_\_\_\_ keeps /is beneficiary of at E. \_\_\_\_\_ AG").

1.2. Par décision finale du 22 juillet 2020, notifiée à A. \_\_\_\_\_, personne concernée, ainsi qu'à B. \_\_\_\_\_ et aux sociétés C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_ et G. \_\_\_\_\_, personnes habilitées à recourir, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante.

Le 24 août 2020, A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_ et G. \_\_\_\_\_ ont formé ensemble un recours contre cette décision finale auprès du Tribunal administratif fédéral. Au cours de la procédure devant le Tribunal administratif fédéral, l'Administration fédérale a admis que la documentation de la relation bancaire détenue par la société F. \_\_\_\_\_ ne devait pas être transmise à l'autorité requérante, dans la mesure où A. \_\_\_\_\_ n'en était pas ayant droit économique.

Le Tribunal administratif fédéral a statué par arrêt du 23 novembre 2022. Il a jugé que les conditions de l'octroi de l'assistance administrative à l'autorité requérante étaient remplies, sauf s'agissant de la relation bancaire détenue par la société F. \_\_\_\_\_ (cf. consid. 8.2 de l'arrêt). Il a partant très partiellement admis le recours, modifié le chiffre 2 du dispositif de la décision finale de l'Administration fédérale dans le sens du considérant 8.2 et indiqué à l'Administration fédérale qu'elle devait préciser que les informations transmises ne pourraient être utilisées que dans une procédure concernant A. \_\_\_\_\_.

1.3. Contre cet arrêt, A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ forment un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Il ressort des conclusions que les recourants développent sur pas moins de six pages dans leur mémoire qu'ils demandent en substance, principalement, la réforme de l'arrêt attaqué en ce sens que les renseignements concernant D. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ ne soient pas transmis à l'autorité requérante; subsidiairement, la réforme de l'arrêt en ce sens que les renseignements concernant C. \_\_\_\_\_ ne soient pas transmis à l'autorité requérante; plus subsidiairement, de renvoyer la cause au Tribunal administratif fédéral et d'ordonner la suspension de la procédure devant lui jusqu'à droit connu sur la procédure civile opposant A. \_\_\_\_\_ à E. \_\_\_\_\_ AG; encore plus subsidiairement, de renvoyer la cause au Tribunal administratif fédéral et de lui ordonner de disjoindre la procédure en ce sens que la transmission de renseignements concernant C. \_\_\_\_\_ soit traitée dans le cadre d'une procédure séparée et d'ordonner la suspension de la procédure devant lui jusqu'à droit connu sur la procédure civile opposant A. \_\_\_\_\_ à E. \_\_\_\_\_ AG; encore plus subsidiairement, de renvoyer la cause au Tribunal administratif fédéral, subsidiairement à l'Administration fédérale, pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

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.

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).

Conformément à l'art. 84 al. 2 LTF, applicable par renvoi de l'art. 84a 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. 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). Le seul fait que le justiciable fasse valoir que les autorités auraient violé son droit d'être entendu ou d'autres principes fondamentaux de procédure ne fait toutefois pas encore apparaître un cas comme particulièrement important (ATF 145 IV 99 consid. 1.4). Seule une violation significative du droit de procédure, présentée de manière suffisamment détaillée et vraisemblable, peut conduire à ce que cette condition de recevabilité soit considérée comme réalisée (ATF 145 IV 99 consid. 1.5).

2.2. En l'occurrence, les recourants font d'abord valoir que la présente cause est un cas particulièrement important, parce que le Tribunal administratif fédéral a violé de manière crasse leur droit d'être entendus en omettant de statuer sur leur demande de suspension de la procédure alors qu'il leur avait donné l'impression qu'il allait rendre une décision sur ce point. Ils expliquent, pièces à l'appui, que, le 25 mars 2022, ils ont demandé au Tribunal administratif fédéral qu'il suspende la procédure jusqu'à droit connu sur l'action civile en rectification de données inexactes que A.\_\_\_\_\_ avait ouverte à Genève contre la Banque, parce que celle-ci avait refusé de biffer la donnée selon laquelle il était ayant droit économique de la société C.\_\_\_\_\_. Ils indiquent avoir produit, en annexe à cette demande de suspension, une ordonnance du 9 mars 2022 du juge civil genevois compétent qui, statuant sur requête de mesures superprovisionnelles de A.\_\_\_\_\_, avait ordonné à la Banque d'ajouter la mention "contesté par l'intéressé" à la donnée le désignant comme ayant droit économique de la relation bancaire concernée. Les recourants ajoutent que le Tribunal administratif fédéral a transmis un exemplaire de leur demande de suspension et de son annexe à l'Administration fédérale pour qu'elle se détermine. Or, le Tribunal administratif fédéral avait rendu un arrêt au fond sans se prononcer sur leur demande de suspension et sans même la mentionner, alors même que cette demande reposait sur des éléments de faits décisifs sur l'étendue de l'assistance administrative à accorder à l'autorité requérante.

2.2.1. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) le devoir pour le juge de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et exercer son droit de recours à bon escient. Pour répondre à ces exigences, le juge doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1; 134 I 83 consid. 4.1). Il n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 146 II 335 consid. 5.1; 143 III 65 consid. 5.2; 142 II 154 consid. 4.2). La motivation peut être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1).

2.2.2. En l'occurrence, il apparaît que le Tribunal administratif fédéral a effectivement rendu un arrêt au fond sans se prononcer expressément sur la demande de suspension de procédure formée le 25 mars 2022 et sans mentionner son existence, la rejetant ainsi implicitement. Cela ne suffit toutefois pas à faire apparaître la cause comme particulièrement importante au sens de l'art. 84 al. 2 LTF. On peut en effet inférer de la lecture de la motivation de l'arrêt attaqué que le Tribunal administratif fédéral a retenu que l'existence d'un litige concernant la qualité d'ayant droit économique de A.\_\_\_\_\_ sur la relation bancaire ouverte au nom de C.\_\_\_\_\_ n'était pas un élément propre à remettre en cause le caractère transmissible des renseignements afférents à cette relation bancaire. En effet, au considérant 8.3 de l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif fédéral a expliqué en

détail pour quels motifs il considérait que cette allégation n'était pas propre à remettre en cause la transmission des renseignements concernant ce compte bancaire, et cette motivation mentionne expressément le fait que la Banque a refusé d'entrer en matière sur la demande de rectification de l'identité de l'ayant droit économique de cette relation

bancaire. Dans ces circonstances, même si l'on devait retenir que le Tribunal administratif fédéral a violé le droit d'être entendu des recourants en ne se prononçant pas expressément sur leur demande de suspension de la procédure, ce qui au premier examen est déjà douteux, cette violation ne serait pas suffisamment grave pour faire apparaître en l'espèce le cas comme particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF, applicable par le renvoi de l'art. 84a LTF. En effet, le Tribunal administratif fédéral a expliqué pour quels motifs il a estimé que cet élément n'était pas propre à remettre en cause le caractère vraisemblablement pertinent des renseignements relatifs à cette relation bancaire.

2.3. Les recourants font également valoir que la présente cause soulève la question juridique de principe de savoir si l'Administration fédérale a le droit de requérir des précisions à l'autorité requérante, en particulier lorsqu'une telle demande revient, comme en l'espèce, à transmettre de manière anticipée des informations matérielles à l'autorité requérante. Les recourants reprochent concrètement à l'Administration fédérale d'avoir implicitement communiqué à l'autorité requérante des informations matérielles en lui demandant, dans son courriel du 11 mai 2020, des précisions sur ce qu'elle entendait par l'expression "held by" ("détenu par") qu'elle avait utilisée dans sa demande d'assistance administrative.

Si une demande d'assistance administrative est ambiguë, rien n'empêche l'Administration fédérale de demander des éclaircissements à l'autorité requérante, comme le permet du reste l'art. 6 al. 3 LAAF (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4). Cette question ne justifie donc pas d'entrer en matière. En outre, les recourants partent de la prémisse selon laquelle, dans son courriel du 11 mai 2020, l'Administration fédérale aurait transmis des informations matérielles de manière anticipée à l'autorité requérante. Or, le Tribunal administratif fédéral a au contraire constaté à juste titre que tel n'était pas le cas. En effet, une simple demande d'éclaircissement concernant la portée de l'expression "held by" utilisée par l'autorité requérante dans sa demande d'assistance administrative n'est pas assimilable à une information matérielle, quoi qu'en pensent les recourants. Du reste, l'Administration fédérale aurait pu de bonne foi interpréter l'expression en ce sens qu'elle inclut aussi les comptes dont la personne est la bénéficiaire économique (cf. ATF 147 II 116).

3.

Il découle de ce qui précède que le recours doit être déclaré irrecevable selon la procédure applicable en vertu 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, l'effet suspensif étant déjà prévu à l'art. 103 al. 2 let. d LTF (arrêts 2C 232/2022 du 5 avril 2022 consid. 3; 2C 53/2021 du 22 janvier 2021 consid. 5).

4.

Succombant, les recourants doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral, solidairement entre eux (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 27 décembre 2022

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

La Présidente : F. Aubry Girardin

La Greffière : S. Vuadens