



Arrêt du 22 septembre 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Annie Rochat Pauchard, Jürg Steiger, juges,
Dimitri Persoz, greffier.

Parties

A. _____
représenté par
Maître Malek Adjadj et Maître Alexis Rochat,
recourant,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IN).

Faits :**A.**

Le service indien d'échange d'informations en matière fiscale (Foreign Tax and Tax Research Division, Ministry of Finance, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale indienne) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...), à l'Administration fédérale des contributions (ci-après ; l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 26 de la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après : CDI CH-IN, RS 0.672.942.31). Dans sa requête, l'autorité fiscale indienne a indiqué procéder notamment à l'examen de la situation fiscale de A._____.

A.a Par courrier du 20 février 2014 à l'autorité requérante, l'AFC a indiqué que dans la mesure où les données sur lesquelles se basaient la demande d'assistance administrative ne démontraient pas suffisamment d'indépendance face à des données transmises par la France et obtenues de manière frauduleuse selon le droit suisse, l'AFC ne pouvait pas entrer en matière sur ladite demande.

A.b Par courrier du (...) 2018 à l'AFC, l'autorité requérante s'est référée à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_648/2017 du 17 juillet 2018, lequel, en substance, et dans une affaire similaire, a autorisé le transfert des informations requises, nonobstant le fait que l'autorité fiscale indienne n'avait pas donné l'assurance expresse que les données sur lesquelles elle fondait sa demande avaient été obtenues d'une manière frauduleuse à l'égard du droit suisse. Dite autorité a ensuite indiqué que des demandes similaires, dont celle relative à la présente cause, étaient entre les mains de l'AFC ; que selon le droit indien, ces demandes n'étaient ni prescrites, ni périmées ; et qu'elle consentait, par avance, à ce que l'AFC procède directement à des notifications aux personnes concernées. L'autorité requérante a ainsi requis que la présente cause soit traitée rapidement.

A.c Par décision finale du 14 mai 2019, notifiée à A._____ par publication dans la Feuille fédérale du même jour, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque B._____.

A.d Par acte du 13 juin 2019, A._____ a introduit un recours par l'intermédiaire de ses mandataires auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 14 mai 2019.

A.e Par arrêt A-2981/2019 du 1^{er} septembre 2020, le TAF a partiellement admis le recours.

A.f Par acte du 14 septembre 2020, A._____ a introduit un recours par l'intermédiaire de ses mandataires auprès du Tribunal fédéral (ci-après : le TF) à l'encontre de l'arrêt du 1^{er} septembre 2020 précité.

A.g Par arrêt 2C_750/2020 du 25 mars 2021, le TF a rejeté le recours dans la mesure de sa recevabilité.

B.

Par courrier du 1^{er} avril 2021 à l'AFC, A._____ a demandé de pouvoir consulter le dossier avant l'envoi des informations à l'autorité requérante.

B.a Par courrier du 7 avril 2021, l'autorité inférieure a répondu à A._____ que les informations avaient été transmises à l'autorité requérante le jour de la notification du dispositif de l'arrêt du TF précité et a remis le dossier complet pour consultation au format électronique.

B.b Par courrier du 26 avril 2021 à l'AFC, A._____ a fait part de sa surprise et mis en demeure ladite autorité de confirmer qu'elle avait bien obtenu des garanties sur l'utilisation des informations auprès de l'autorité requérante.

B.c Par courrier du 26 avril 2021 à A._____, l'autorité inférieure a répondu que la transmission des informations avait été effectuée de manière conforme au droit et qu'il ne lui incombait au surplus pas d'obtenir d'autres garanties que celles usuelles en matière d'assistance administrative.

B.d Par courrier du 16 juillet 2021 à l'AFC, A._____ a indiqué que des informations qui n'auraient pas dû l'être avaient été transmises à l'autorité requérante. A._____ a demandé des explications sur la transmission de ces renseignements et sur les solutions proposées par l'autorité inférieure.

B.e Par courrier du 26 août 2021, l'AFC a renvoyé A._____ à son précédent courrier du 26 avril 2021 et indiqué que les informations avaient été transmises conformément au résultat de la procédure d'assistance administrative close par l'arrêt du TF du 25 mars 2021 précité.

B.f Par courrier du 17 décembre 2021 à l'AFC, A._____ a indiqué que d'autres informations qui n'auraient pas dû l'être avaient été transmises à

l'autorité requérante. A. _____ a demandé des explications sur la transmission de ces renseignements et sur les solutions proposées par l'autorité inférieure.

B.g Par courrier du 3 mars 2022 à l'autorité inférieure, A. _____ a demandé qu'une décision constatatoire soit rendue.

B.h Par courrier du 17 mars 2022 à A. _____, l'AFC a refusé la demande précitée.

B.i Par courrier du 6 avril 2022 à l'autorité inférieure, A. _____ a réitéré sa demande et requis que l'AFC informe l'autorité requérante de l'existence d'irrégularités dans les informations transmises.

B.j Par courriel du 14 avril 2022, l'AFC a informé A. _____ que pour des raisons d'organisation interne, le dossier serait transmis à un juriste francophone.

B.k Par courrier du 17 mai 2022 à A. _____, l'autorité inférieure a maintenu sa position exposée dans ses précédents courriers.

B.l Par courrier du 19 mai 2022 à l'AFC, A. _____ a renvoyé à l'expéditeur le courrier précité et exigé que la suite de la procédure se déroule en français.

B.m Par courriel du 25 mai 2022, l'autorité inférieure a informé le recourant que dans la mesure où l'ensemble de la procédure s'était déroulée en allemand, cette dernière se poursuivrait dans cette langue.

B.n Par courrier du 16 juin 2022 à l'AFC, A. _____ a conclu à ce qu'une décision constatatoire soit rendue.

B.o Par courrier du 29 juin 2022, l'autorité inférieure a refusé de rendre une décision constatatoire et renvoyé aux explications exposées dans ses précédents courriers.

C.

Par acte du 2 août 2022, A. _____ (ci-après : le recourant), agissant par l'intermédiaire de ses mandataires, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral pour déni de justice formel. Par ce recours, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à la recevabilité du recours ; au fond et à titre provisionnel, à ce qu'ordre soit

donné à l'AFC d'informer immédiatement l'autorité requérante de l'existence d'irrégularités dans le contenu des données transmises et d'enjoindre dite autorité de ne pas utiliser lesdites informations avant de recevoir un nouveau jeu de documents valable ; principalement, à l'admission du recours, au constat que le refus de l'AFC de rendre une décision constatatoire constitue un déni de justice formel, au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour quelle statue par une décision constatatoire et au rejet de toute autre ou contraire conclusion.

C.a Dans sa réponse du 18 août 2022, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, à titre principal, à l'irrecevabilité du recours et de la demande de mesures provisionnelles et à titre subsidiaire, au rejet du recours et de la demande de mesures provisionnelles.

D.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.1 L'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) et réitérée le (...), la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.2 Selon l'art. 46a PA, le recours est recevable si, sans en avoir le droit, l'autorité saisie s'abstient de rendre une décision sujette à recours ou tarde à le faire. Le recours pour déni de justice ou retard injustifié doit être

adressé à l'autorité qui serait compétente pour connaître d'un recours dirigé contre la décision attendue (cf. notamment arrêt du TF 1C_464/2019 du 5 décembre 2019 consid. 5.2 ; ATAF 2008/15 consid. 3.1.1 ; arrêts du TAF A-5580/2021 du 5 mai 2022 consid. 1.2 ; A-6038/2020 du 28 juin 2021 consid. 1.2 ; A-4584/2019 du 13 décembre 2019 consid. 2.2.2 ; Message du 28 février 2001 concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale, FF 2001 4000 ss, p. 4206 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^{ème} éd., 2022, n° 5.18 ; UHLMANN/WÄLLE-BÄR, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], *Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2^{ème} éd., 2016, art. 46a PA n° 12).

1.3 Le dépôt d'un recours pour déni de justice suppose non seulement que l'autorité inférieure n'ait pas rendu la décision attendue mais également que l'intéressé ait requis de l'autorité compétente cette décision, et qu'il existe un droit à se voir notifier une telle décision (cf. art. 6 PA en relation avec l'art. 48 al. 1 PA ; ATF 130 II 521 consid. 2.5 ; ATAF 2010/53 consid. 1.2.3, 2009/1 consid. 3). Un tel droit existe lorsque, d'une part, une autorité est obligée, de par le droit applicable, d'agir en rendant une décision et que, d'autre part, la personne qui s'en prévaut a la qualité de partie au sens de l'art. 6 PA en lien avec l'art. 48 al. 1 PA (cf. ATF 135 II 60 consid. 3.1.2 ; ATAF 2016/20 consid. 3 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *op. cit.*, n° 5.20 ; UHLMANN/WÄLLE-BÄR, *op. cit.*, art. 46a PA n° 13). Selon l'art. 50 al. 2 PA, le recours pour déni de justice ou retard injustifié peut être formé en tout temps.

1.4 L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.5 En l'espèce, le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). Le recourant est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue. Par ailleurs, le recourant a demandé à l'autorité inférieure à plusieurs reprises qu'une décision constatatoire soit rendue (cf. notamment les courriers du recourant à l'AFC des 3 mars 2022, 6 avril 2022 et 16 juin 2022).

1.6 Toutefois, dans la mesure où la procédure d'assistance administrative en cause s'est déroulée conformément aux dispositions légales topiques jusqu'à l'entrée en force de l'arrêt du TF 2C_750/2020 du 25 mars 2021, il apparaît que le recourant a déjà épuisé les voies de recours ordinaires prévues par la loi (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.1).

1.7 Par ailleurs, le Tribunal constate que les prétendues erreurs dans la transmission des informations alléguées par le recourant ne présentent pas de liens avec les caviardages ordonnés par le TAF dans son arrêt A-2981/2019 du 1^{er} septembre 2020. En effet, selon le chiffre premier du dispositif de cet arrêt :

« 1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die Namen C. _____, D. _____, E. _____ sind von der Vorinstanz in den Unterlagen zu schwärzen.

(...)

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.»

Dès lors l'absence des caviardages du nom de F. _____ de la mention « Wire Transfer from B. _____ », de toute information révélant l'existence d'un compte bancaire avant le 1^{er} avril 2011, des divers relevés de compte du 31 mars 2011, de la date d'incorporation de G. _____, des numéros de compte du recourant et de F. _____, des numéros de compte (...), est conforme au dispositif de l'arrêt du TAF précité, lequel a été confirmé par l'arrêt du TF susmentionné.

1.8 Le Tribunal constate ainsi, que pour obtenir une décision relative à ces caviardages supplémentaires, le recourant aurait dû invoquer ces griefs lors de la procédure administrative par devant l'AFC ou à la suite de celle-ci, lors de la procédure de recours A-2981/2019 par devant le TAF.

1.9 Quant au grief du recourant relatif à l'absence d'obtention par l'AFC de garanties auprès de l'autorité requérante concernant l'utilisation des informations à transmettre, le Tribunal relève que l'autorité inférieure n'avait pas d'obligation d'obtenir lesdites garanties en retour avant la transmission des informations. En effet, selon le chiffre premier de l'arrêt du TAF du 1^{er} septembre 2020 précité :

«1. (...)

Die Beschwerde wird zudem insofern gutgeheissen, als die Dispositiv-Ziff. 3 der angefochtenen Schlussverfügung dahingehend zu ergänzen ist, dass die

Vorinstanz das MoF bei der Übermittlung der Informationen darauf hinweisen wird, dass die Informationen nur in Verfahren gegen den in Indien steuerpflichtigen A. _____ für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen.

(...) »

Dès lors, il apparaît que l'unique obligation de l'AFC était de rendre attentive l'autorité requérante des conditions de l'utilisation des renseignements transmis. L'autorité inférieure n'avait aucune obligation ultérieure d'obtenir en retour des garanties de l'autorité requérante portant sur le respect de ces conditions.

1.10 Pour ces raisons et en l'absence de tout élément nouveau, la demande du recourant à l'AFC d'obtenir une décision constatatoire ne pourrait au surplus pas être requalifiée d'office par le Tribunal de demande de révision ou de réexamen (cf. art. 66 al. 2 let. a et al. 3 PA).

1.11 Cela étant précisé, le Tribunal constate qu'il n'existe ainsi pas d'autre disposition légale qui pourrait obliger l'autorité inférieure à rendre une décision constatatoire à ce stade de la procédure.

1.12 Partant, le recours et la demande de mesures provisionnelles dont il est assorti sont déclarés irrecevables.

2.

Le recourant qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée. Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

3.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). 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 (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours et la demande de mesures provisionnelles sont irrecevables.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge du recourant. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Dimitri Persoz

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...); acte judiciaire)