

BVGer A-2763/2022 vom 4. Juni 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-06-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2763_2022

FR: TAF A-2763/2022 du 4 juin 2024

IT: TAF A-2763/2022 del 4 giugno 2024

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1.1

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 [LAAF, RS 651.1]). Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (cf. art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

E. 1.2

En leur qualité de destinataires de la décision du 16 juin 2022, les recourants sont spécialement touchés par celle-ci et ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA ; art. 4 al. 3 et 19 al. 2 LAAF).

E. 1.3

Le recours, déposé en temps utile, répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA).

E. 1.4

Le recours a en principe un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois la décision de rejet du recours entrée en force (cf. art. 20 al. 1 LAAF ; ATF 144 II 130 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

E. 1.4.1

Dans sa décision du 16 juin 2022, l'AFC a néanmoins retiré l'effet suspensif à tout éventuel recours au motif que les recourants n'auraient pas fait preuve de la diligence requise et auraient adopté un comportement contraire à la bonne foi, visant à retarder la transmission des informations. Les recourants, contestant ce qui précède, ont dès lors demandé la restitution de l'effet suspensif au présent recours. A titre de mesure superprovisionnelle, le Tribunal a ordonné la restitution de l'effet suspensif par décision incidente du 24 juin 2022.

E. 1.4.2

Conformément à l'art. 55 al. 2 PA, l'autorité inférieure peut prévoir qu'un recours éventuel n'aura pas d'effet suspensif, sauf si la décision porte sur une prestation pécuniaire. Selon la

jurisprudence, la possibilité de retirer ou de restituer l'effet suspensif au recours n'est pas subordonnée à la condition qu'il existe, dans le cas particulier, des circonstances tout à fait exceptionnelles qui justifient cette mesure. Il incombe bien plutôt à l'autorité appelée à statuer d'examiner si les motifs qui parlent en faveur de l'exécution immédiate de la décision l'emportent sur ceux qui peuvent être invoqués à l'appui de la solution contraire. Une telle décision doit dès lors reposer sur des motifs clairs et convaincants, résultant d'une pesée des intérêts publics et privés en présence, sans que ne soit toutefois nécessaire la réalisation de circonstances extraordinaires (cf. arrêt du TAF A-2508/2021 du 21 juillet 2021 consid.

2.2.1). L'autorité dispose sur ce point d'une certaine liberté d'appréciation. En général, elle se fondera sur l'état de fait tel qu'il résulte du dossier, sans effectuer de longues investigations supplémentaires. En procédant à la pesée des intérêts en présence, les prévisions sur l'issue du litige au fond peuvent également être prises en considération ; il faut cependant qu'elles ne fassent aucun doute (ATF 124 V 82 consid. 6a). Le Tribunal fédéral n'annulera la décision de première instance que si la prise en considération d'intérêts essentiels a été omise, si de tels intérêts ont été appréciés de manière manifestement fautive, ou encore si la solution adoptée aboutit à préjuger de manière inadmissible du sort de la cause, ce qui empêcherait une bonne application du droit fédéral (cf. ATF 129 II 286 consid. 3 ; sur l'ensemble : cf. arrêt du TF 9C_885/2014 du 17 avril 2015 consid. 4.2).

E. 1.4.3

La pesée des intérêts effectuée par l'autorité inférieure est centrée sur le manque de diligence des recourants dans leur seconde demande de réexamen et le but prétendument dilatoire de celle-ci ainsi que l'intérêt public à la transmission rapide des informations eu égard au principe de célérité gouvernant l'assistance administrative internationale en matière fiscale et aux obligations de diligence de la Suisse en la matière. Compte tenu de cela et du fait que les décisions finales de l'AFC du 11 mai 2018 sont entrées en force depuis l'arrêt du Tribunal fédéral du 16 novembre 2020 (cf. Faits, let A.c), l'AFC a estimé que l'intérêt public à la transmission des informations l'emportait sur les intérêts des recourants à la restitution de l'effet suspensif. L'autorité inférieure n'a en revanche pas tenu compte des intérêts des recourants, soit notamment que l'éventuel préjudice causé par la transmission immédiate des informations à l'autorité fiscale indienne serait irréparable car le retrait de l'effet suspensif mettrait un terme définitif à la procédure. Dite autorité n'a pas non plus abordé de manière spécifique cet aspect lors de l'échange d'écritures ayant suivi le dépôt du recours. Lorsque le Tribunal a rendu sa décision incidente du 24 juin 2022, il n'apparaissait pas de manière suffisamment claire - au vu de la motivation de la décision attaquée - que les motifs plaidant en faveur d'une exécution immédiate de la décision l'emportaient sur les intérêts des recourants à la restitution de l'effet suspensif, en raison du caractère définitif de la transmission immédiate des informations à l'Etat requérant. Par conséquent, le Tribunal a ordonné la restitution de l'effet suspensif au recours formé le 22 juin 2022.

E. 1.4.4

La cause étant à présent jugée au fond par arrêt du même jour, la question de la restitution de l'effet suspensif devient sans objet.

E. 1.5

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

E. 2.1

Dans le cas d'espèce, dans sa décision du 16 juin 2022, l'AFC a indiqué au chiffre 1 de son dispositif : La demande de réexamen du 10 juin 2022 est irrecevable. L'objet du litige consiste à déterminer si c'est à tort ou à raison que ladite autorité n'est pas entrée en matière sur la demande de réexamen des recourants, et non sur le bien-fondé des décisions finales du 11 mai 2018.

E. 2.2

Saisie d'une demande de réexamen, l'autorité inférieure tranche, avant tout, la question de savoir s'il y a lieu d'entrer en matière ou pas. La non-entrée en matière constitue une décision au sens de l'art. 5 PA contre laquelle les requérants peuvent uniquement recourir en alléguant que ladite autorité a nié à tort l'existence des conditions requises pour l'obliger à statuer au fond. Dans ce cas de figure, l'objet du litige est seulement de savoir si l'AFC n'est, à raison, pas entré en matière sur la requête de réexamen dont elle a été saisie. S'il admet le recours, le Tribunal ne peut qu'inviter l'autorité inférieure à examiner la demande au fond (ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.4.3). Le TAF ne pourrait en effet pas statuer directement sur le fond, car cela conduirait d'une part à la suppression d'une instance de contrôle juridictionnelle tant au niveau du droit que de l'établissement des faits. Dans cette hypothèse et pour ces motifs, si les recourants présentent des conclusions qui vont au-delà d'un simple renvoi ou portent sur le fond, il n'y a pas lieu d'entrer plus avant en matière sur le recours (ATF 135 II 38 consid. 1.2 et réf. citées ; arrêt du TF 2C_555/2015 du 21 décembre 2015 consid. 4). Il n'en va autrement que lorsque l'autorité inférieure a clairement indiqué que, dans l'hypothèse où elle serait entrée en matière, la demande aurait dû être rejetée (cf. ATAF 2010/27 consid. 2.1.3).

E. 2.3

Cela étant précisé, il convient de rappeler les principes qui régissent le réexamen (cf. consid. 3 infra), avant de procéder à la résolution du cas d'espèce (cf. consid. 4 infra).

E. 3.1

Selon la jurisprudence, une fois qu'une décision administrative est entrée en force, il est possible d'adresser une demande de réexamen à l'autorité administrative qui l'a rendue en vue de sa reconsidération. Cette requête - non soumise à des exigences de délai ou de forme - n'est pas expressément prévue par la PA ; la jurisprudence et la doctrine l'ont cependant déduite de l'art. 66 PA, qui prévoit le droit de demander la révision des décisions de l'autorité de recours, et des art. 8 et 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 19 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 136 II 177 consid. 2.1 ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.1 ; arrêts du TAF A-7191/2023 du 7 mars 2024 consid. 1.4.3.1, A-1561/2017 du 5 mars 2018 consid. 4.2.1 et réf. citées ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechts-pflege des Bundes*, 3e éd., 2013, n° 735 p. 258 ; Thierry Tanquerel, *Manuel de droit administratif*, 2e éd., 2018, n° 1421 p. 491). Si une telle requête peut être présentée en tout temps et n'est en particulier pas soumise aux délais applicables aux demandes de révision proprement dite (soit les délais de l'art. 67 PA), l'autorité saisie est toutefois fondée à estimer qu'elle est tardive en application du principe de la bonne foi (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.1 et réf. citées ; arrêts du TAF A-7191/2023 du 7 mars 2024 consid. 1.4.3.1, A-4584/2019 du 13 décembre 2019 consid. 2.1.3 ; Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3ème éd., 2011, p. 398 ; Tanquerel, op. cit., n° 1416 p. 489).

E. 3.2

Dans la mesure où la demande de réexamen est un moyen de droit extraordinaire, l'autorité administrative n'est tenue de s'en saisir qu'à certaines conditions. Tel est le cas, lorsque le requérant invoque l'un des motifs de révision prévus par l'art. 66 PA, notamment une irrégularité de la procédure ayant abouti à la première décision ou des faits, respectivement des moyens de preuve nouveaux et importants ou lorsque les circonstances se sont modifiées dans une mesure notable - dans les faits ou exceptionnellement sur le plan juridique - depuis le prononcé de la décision matérielle mettant fin à la procédure ordinaire (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.2, 2010/27 consid. 2.1 qui parle de demande d'adaptation dans ce dernier cas et de reconsidération qualifiée dans le premier ; cf. également arrêts du TAF A-1317/2023 du 21 novembre 2023 consid. 1.3.3, A-355/2018 du 28 octobre 2019 consid. 4.2). En présence de l'un de ces motifs, l'autorité doit entrer en matière et cela fait, dans une deuxième étape, elle examinera si le motif retenu conduit effectivement à une modification de la décision à réviser (cf. August Mächler, in : Auer/Mauer/ Schindler [éd.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungs-verfahren [VwVG]*, 2e éd., 2019, n° 9 ad art. 58 ; Moor/Poltier, op. cit., p. 398). Dans les autres situations, l'autorité administrative n'est pas tenue de réexaminer sa décision, mais est libre de le faire (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.2, 2010/5 consid. 2.1.1).

E. 3.3

Selon la pratique en vigueur en matière de révision, applicable par analogie à l'institution du réexamen, les faits nouveaux ne peuvent entraîner la révision ou le réexamen d'une décision entrée en force que s'ils sont pertinents et suffisamment importants pour conduire à une nouvelle appréciation de la situation (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.2.1 ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3 ; arrêts du TAF A-1317/2023 du 21 novembre 2023 consid. 1.3.3, A-3595/2015 du 21 septembre 2016 consid. 2.1.2). En d'autres termes, il est nécessaire que les faits nouveaux soient décisifs et que les moyens de preuve offerts soient propres à les établir. Par faits nouveaux, il faut comprendre des faits que le requérant ne connaissait pas lors de la première décision ou dont il ne pouvait se prévaloir ou n'avait pas de raison de se prévaloir à l'époque (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3). Cela implique aussi qu'il doit avoir fait preuve de toute la diligence que l'on pouvait exiger de lui. Celle-ci fera en particulier défaut si la découverte du fait ou du moyen de preuve est le fruit de recherches qui auraient pu et dû être effectuées plus tôt (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3, 2013/37 consid. 2.1).

E. 3.4

La procédure de réexamen ne saurait servir de prétexte pour remettre continuellement en question des décisions entrées en force, ni surtout viser à éluder les dispositions légales sur les délais de recours (cf. ATF 138 I 61 consid. 4.5, 136 II 177 consid. 2.1 s. et réf. citées ; arrêt du TAF A-6576/2019 du 16 avril 2021 consid. 4.2). Elle ne saurait non plus viser à supprimer une erreur de droit, à bénéficier d'une nouvelle interprétation ou d'une nouvelle pratique ou encore à obtenir une nouvelle appréciation de faits qui étaient déjà connus en procédure ordinaire (cf. ATAF 2019 I/8 précité consid. 4.2.3 ; Mächler, op. cit., n° 18 ad art. 66 ; Karin Scherrer Reber, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], *Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensrecht [VwVG]*, 2016, n° 31 ad art. 66). Une décision infondée à l'origine, mais non contestée, n'a pas à être modifiée par la suite du seul fait qu'il résulte de jugements rendus dans des procédures parallèles que la situation juridique diffère de celle qu'a retenue l'autorité qui a rendu la décision initiale. Par principe, une erreur dans l'application du droit doit être invoquée à l'aide des voies de recours ordinaires ouvertes contre la décision et l'on ne peut revenir sur celle-ci que de manière exceptionnelle si elle

est affectée d'erreurs matérielles particulièrement graves (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3).

E. 3.5

Lorsqu'une autorité de recours s'est prononcée matériellement sur le fond, c'est en principe la voie de la révision de l'arrêt qui a mis fin à la cause qui est ouverte, en particulier si le requérant découvre après coup des faits pertinents ou des moyens de preuve concluants qu'il n'avait pas pu invoquer dans la procédure précédente, à l'exclusion des faits ou moyens de preuve postérieurs à l'arrêt (cf. art. 123 al. 2 let. a de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110] applicable par renvoi de l'art. 45 LTAF). En effet, contrairement aux décisions administratives qui n'acquiescent que la force de chose décidée (formelle Rechtskraft), les décisions prises sur recours sont assorties de l'autorité de la chose jugée (matérielle Rechtskraft ou res iudicata), ce qui signifie qu'elles ne peuvent être remises en discussion par les mêmes parties sur le même objet (cf. sur ces notions ATAF 2009/11 consid. 2.1.2). Dans ce sens, le jugement de l'autorité de recours remplace la décision initialement attaquée (effet dévolutif du recours ordinaire). Tel est en particulier le cas du recours devant le TAF, qui est un moyen de droit ordinaire, dévolutif et en principe de nature réformatoire (cf. art. 61 PA). Par conséquent, l'arrêt de cette instance judiciaire, qu'elle admette ou rejette le recours, remplace la décision attaquée (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.4.1 ; cf. à l'égard des arrêts du TF : ATF 144 I 208 consid. 3.1). En résumé, par principe, une décision ayant donné lieu à une décision de l'autorité de recours ne peut être remise en cause, après l'échéance du délai de recours contre le jugement, que par la voie de la révision, ce qui exclut ainsi l'invocation de faits nouveaux postérieurs à ce jugement (vrais novas).

E. 3.6

L'autorité administrative de première instance est néanmoins tenue d'entrer en matière sur une demande de réexamen lors de l'invocation de faits ou moyens de preuve postérieurs à un arrêt d'une autorité de recours, que pour autant que cet élément nouveau soit important au sens de l'art. 66 al. 2 let. a PA, appliqué par analogie. En effet, la jurisprudence a déduit des garanties générales de procédure de l'art. 29 al. 2 Cst. l'obligation pour l'autorité administrative d'entrer en matière sur une demande de réexamen lorsque la situation juridique a changé de manière telle que l'on peut sérieusement s'attendre à ce qu'un résultat différent puisse se réaliser (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.2.1 ; arrêt du TF 2C_124/2022 du 1er novembre 2022 consid. 3.2 et réf. citées). Le réexamen dans une telle situation n'est cependant admissible que si les vrais nova invoqués sont prépondérants, dans ce sens que l'autorité administrative, procédant à un examen prima facie de la situation juridique incluant ces nova, parviendrait à une solution différente de celle concrétisée dans sa décision initiale.

E. 4.1

L'AFC a déclaré la demande de réexamen des recourants du 10 juin 2022 irrecevable estimant que les décisions du 25 mars 2021 sur lesquelles ils ont basé leur demande ont été produites tardivement. Elle a relevé à cet égard que les décisions précitées sont datées du même jour que la décision produite à l'appui de la première demande de réexamen du 17 mai 2021 et n'ont pourtant pas été invoquées à ce moment-là. L'autorité inférieure a souligné que les décisions du 27 mars 2022 n'ont pas été produites - ni même mentionnées - lors de la demande de réexamen du 10 juin 2022. Les recourants, en invoquant l'ensemble de ces décisions le 10 juin 2022 seulement - soit après l'arrêt du TAF rejetant leur première

demande de réexamen -, n'auraient pas agi en temps utile et auraient adopté un comportement contraire à la bonne foi.

E. 4.2

Les recourants prétendent quant à eux s'être rendus compte de la gravité des agissements de l'autorité fiscale indienne après avoir reçu et analysé les décisions du 27 mars 2022. Lors de leur demande de réexamen du 10 juin 2022 adressée à l'AFC, ils ont souhaité produire les décisions du 25 mars 2021 uniquement car elles marquaient, à leur sens, le début des agissements de l'autorité requérante. Ce n'est que dans leur recours du 22 juin 2022 qu'ils ont produit les décisions du 27 mars 2022.

E. 4.3

En l'espèce, les décisions du 25 mars 2021 sur lesquelles les recourants ont fondé leur demande de réexamen sont postérieures aux décisions de l'AFC du 11 mai 2018 et antérieures à leur première demande de réexamen du 17 mai 2021. Les recourants étaient ainsi déjà en possession des trois décisions du 25 mars 2021 à l'origine de leur deuxième demande de réexamen lorsqu'ils ont déposé leur première demande de réexamen le 17 mai 2021. De plus, ce n'est que dans leur recours du 22 juin 2022 qu'ils ont fait mention des décisions du 27 mars 2022, en indiquant, qu'après avoir analysé les décisions précitées, ils ont été alarmés d'une utilisation prétendument contraire à la CDI CH-IN des données transmises. Les recourants n'ont pourtant, « dans un premier temps », pas souhaité produire les décisions en question à l'appui de leur demande de réexamen auprès de l'AFC. Le Tribunal constate, à l'instar de l'autorité inférieure, qu'il s'est écoulé plus d'un an entre les décisions du 25 mars 2021 et la seconde demande de réexamen. Pour ces motifs, l'AFC était valablement légitimée à considérer la demande de réexamen comme étant tardive et, par conséquent, à la déclarer irrecevable. Le Tribunal souligne également que les recourants connaissaient ces éléments, respectivement étaient déjà en possession de l'ensemble des décisions du 25 mars 2021 et du 27 mars 2022, lorsque la première demande de réexamen étant encore pendante devant le TAF. Ils ont néanmoins attendu le 10 juin 2022 - soit postérieurement à l'arrêt du TAF rejetant leur première demande de réexamen - pour déposer une nouvelle demande de réexamen auprès de l'AFC, fondée sur les décisions susmentionnées. De surcroît, les recourants ne se sont pas justifiés davantage quant à la production tardive de ces décisions. Compte tenu du temps écoulé entre les décisions en question et la demande de réexamen, il ne saurait être retenu que les recourants ont fait preuve de toute la diligence que l'on pouvait attendre d'eux (cf. consid. 3.3 supra). Ainsi, dans la mesure où les décisions du 25 mars 2021 ont été invoquées comme fondement de la présente procédure de réexamen, cette dernière apparaît comme tardive au regard du principe de la bonne foi (cf. consid. 3.1 supra).

E. 4.4

Par ailleurs, comme expliqué ci-dessus, la procédure de réexamen ne saurait servir de prétexte pour remettre continuellement en question des décisions entrées en force ni viser à éluder les dispositions légales sur les délais de recours ou encore à obtenir une nouvelle appréciation de faits qui étaient déjà connus en procédure ordinaire (cf. consid. 3.4 supra).

E. 4.5

Le Tribunal retient que l'ensemble des circonstances supra citées sont propres à considérer que la demande de réexamen des recourants est tardive et partant irrecevable. L'AFC a donc, à juste titre, prononcé l'irrecevabilité de la demande de réexamen.

E. 5

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse est conforme au droit. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

E. 6

Les recourants qui succombent, doivent 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.

E. 7

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).

E. 8

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)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.