

BGer 2C_992/2022 vom 5. Juni 2024

Bundesgericht, 2024-06-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_992_2022

FR: TF 2C_992/2022 du 5 juin 2024

IT: TF 2C_992/2022 del 5 giugno 2024

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office et avec une pleine cognition la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 147 I 89 consid. 1).

E. 1.1

Le recours est dirigé contre une décision incidente du Tribunal administratif fédéral. Hormis les situations visées à l' art. 92 LTF , qui n'entrent pas en considération en l'espèce, un recours immédiat au Tribunal fédéral contre une telle décision n'est possible qu'aux conditions de l' art. 93 al. 1 LTF , ce qui est notamment le cas si elle peut causer un préjudice irréparable (let. a). Selon la jurisprudence, un préjudice ne peut être qualifié d'irréparable que s'il cause un inconvénient de nature juridique; tel est le cas lorsqu'une décision finale, même favorable à la partie recourante, ne le ferait pas disparaître entièrement (ATF 149 II 170 consid. 1.3; 147 III 159 consid. 4.1).

La décision attaquée implique que l'Administration fédérale doit exiger de l'État requérant qu'il n'utilise pas les informations qu'elle lui a transmises en exécution d'un arrêt du Tribunal fédéral. Une telle position revient à imposer à l'Administration fédérale de bloquer une transmission de données qu'elle a effectuée en application notamment de l'art. 20 al. 1 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF; RS 651.1), ainsi que de ses engagements internationaux (cf. infra consid. 3.2 et 3.3). La décision entreprise est donc de nature à causer à l'Administration fédérale un préjudice juridique que même une décision ultérieure favorable ne ferait pas disparaître. Dans ces circonstances, la condition de l' art. 93 al. 1 let. a LTF est remplie.

E. 1.2

Dans le contexte de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, le recours n'est en outre ouvert, en vertu de l' art. 84a LTF , 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 . Selon la jurisprudence, la présence d'une question juridique de principe suppose 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; arrêt 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 non publié in ATF 141 II 436 , mais traduit in RDAF 2016 II 374). La reconnaissance d'un cas particulièrement important au sens de l' art. 84 al. 2 LTF suppose une violation importante et suffisamment crédible des principes fondamentaux de la procédure, y compris de la procédure suisse, peut conduire à considérer que la condition de recevabilité posée à l' art. 84 al. 2 LTF est remplie (ATF 145

IV 99 consid. 1.3 et 1.5; arrêt 2C_772/2021 du 8 novembre 2022 consid. 2.1 non publié in ATF 148 II 536 , mais in StE 2024 A 31.2 Nr. 25).

En l'occurrence, la recourante fait valoir que la décision entreprise soulève la question juridique de principe de savoir si l'exécution d'une décision entrée en force au sens de l' art. 20 al. 1 LAAF peut être empêchée en raison de l'existence d'une procédure "subsidaire" portant sur la demande d'un tiers de participer à la procédure.

Selon l' art. 20 al. 1 LAAF , lorsque la décision finale ou la décision sur recours est entrée en force, l'AFC transmet les renseignements à l'autorité requérante. Le point de savoir si la transmission des renseignements effectuée dans le respect de cette disposition, à la suite d'un arrêt du Tribunal fédéral, peut être bloquée par une décision judiciaire ultérieure à la requête d'un tiers qui n'avait pas participé à la procédure initiale, soulève une question déterminante et susceptible de se poser dans toutes les procédures d'assistance administratives clôturées par une décision entrée en force. La décision entreprise soulève en outre la question de sa compatibilité avec le principe procédural selon lequel une décision définitive acquiert force exécutoire, ce qui en fait aussi un cas particulièrement important au sens de l' art. 84 al. 2 LTF , applicable par renvoi de l' art. 84a LTF .

L'entrée en matière se justifie donc sous l'angle de l' art. 84a LTF .

E. 1.3

S'agissant de la qualité pour recourir, l'intimée soutient que l'Administration fédérale n'a plus d'intérêt actuel à recourir, car elle a déjà exécuté la décision attaquée en informant l'autorité requérante, en date du 23 novembre 2022, qu'elle ne pouvait pas utiliser en l'état les renseignements qu'elle lui avait transmis le 17 novembre précédent.

La qualité pour recourir de l'Administration fédérale repose sur l' art. 89 al. 2 let. a LTF , puisque l'acte attaqué est susceptible de violer la législation fédérale dans son domaine d'attributions (cf. arrêt 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 non publié in ATF 142 II 161 , mais in RDAF 2016 II 28 et Pra 2016/79 p. 727). Il n'en demeure pas moins que la qualité pour recourir selon l' art. 89 al. 2 let. a LTF , à l'instar de celle reposant sur l' art. 89 al. 1 LTF , ne permet pas à l'autorité recourante de soumettre à l'examen du Tribunal fédéral une question sans lien avec la réalité et qui n'a pas d'intérêt pratique (cf. arrêts 2C_392/2022 du 15 novembre 2022 consid. 1.2.3; 1C_384/2021 du 18 août 2022 consid. 3.3.1; 2C_323/2020 du 18 juin 2020 consid. 1.2.1). En l'occurrence, et n'en déplaie à l'intimée, le fait que l'Administration fédérale a exécuté la décision entreprise ne fait pas perdre au recours son intérêt actuel puisque, si celui-ci devait être admis, l'Administration fédérale pourrait lever l'injonction à laquelle elle a été contrainte et l'autorité requérante pourrait utiliser les renseignements transmis, indépendamment de l'état de la procédure de recours de A._____. L'Administration fédérale a donc qualité pour agir.

E. 1.4

Au surplus, le recours en matière de droit public a été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et en la forme prévue (art. 42 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2

La décision entreprise ordonne à l'Administration fédérale d'informer l'autorité requérante qu'un recours est actuellement pendant et qu'elle ne peut utiliser "en l'état" les informations déjà transmises le 17 novembre 2022. Il faut donc se demander si elle doit être considérée comme une mesure provisionnelle au sens de l' art. 98 LTF , auquel cas, conformément à

cette disposition, seule la violation des droits constitutionnels pourrait être invoquée devant le Tribunal fédéral.

E. 2.1

Entrent dans la catégorie des mesures provisionnelles les décisions à caractère temporaire, qui règlent une situation juridique en attente d'une réglementation définitive au travers d'une décision principale ultérieure (ATF 146 III 303 consid. 2.1; 133 III 393 consid. 5.1). La qualification d'une décision comme jugement de fond ou comme mesure provisionnelle au sens de l' art. 98 LTF ne dépend pas de la procédure dont émane cette décision, mais de l'effet - provisoire ou définitif - que celle-ci revêt pour la prétention en cause (cf. ATF 138 III 728 consid. 2.4; 137 III 193 consid. 1.2).

E. 2.2

En l'espèce, la décision attaquée présente un caractère temporaire, puisqu'elle n'interdit à l'autorité requérante l'utilisation des renseignements reçus que jusqu'à droit connu sur le sort du recours de A._____ contre la décision du 15 février 2022 de l'Administration fédérale. On ne se trouve pas dans la même situation que celle dans laquelle le Tribunal administratif fédéral avait, par décision incidente, interdit à l'Administration fédérale de transmettre à un État requérant des informations au sujet de l'état d'avancement d'une procédure d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 130). En effet, par cette décision, considérée comme ne relevant pas de l' art. 98 LTF , le Tribunal administratif fédéral n'avait pas réglé la situation à titre temporaire, mais statué définitivement sur la problématique dite des "status updates", sur la base d'un examen complet des faits et du droit (cf. ATF 144 II 130 consid. 1.5.2).

La décision entreprise représente donc une mesure provisionnelle au sens de l' art. 98 LT . Seuls les griefs de violation de droits constitutionnels peuvent ainsi être invoqués. Conformément à l' art. 106 al. 2 LT , le Tribunal fédéral n'examine la violation de tels droits que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir s'il a été expressément soulevé et exposé de manière claire et détaillée (ATF 148 I 127 consid. 4.4; 144 II 313 consid. 5.1).

E. 3

L'Administration fédérale fait valoir que le Tribunal administratif fédéral est tombé dans l'arbitraire (art. 9 Cst.) en lui ordonnant d'informer l'autorité requérante qu'elle ne pouvait pas utiliser en l'état les renseignements qu'elle lui avait adressés le 17 novembre 2022. Cette décision ne serait pas compatible avec l' art. 20 al. 1 LAAF et représenterait une "remise en cause frontale" de l'arrêt du 2 novembre 2022 du Tribunal fédéral qui, en rejetant le recours de B._____ et de C._____, a mis fin à la procédure d'assistance administrative initiée le 2 juillet 2019. L'Administration fédérale fait aussi valoir que la décision attaquée est insoutenable dans son résultat, car, en permettant à un tiers de faire échec à l'exécution d'une procédure d'assistance administrative clôturée, elle conduit à une insécurité juridique qualifiée.

E. 3.1

Une décision ne peut être qualifiée d'arbitraire (art. 9 Cst.) que si elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. Il ne suffit pas qu'une autre solution paraisse concevable, voire préférable. (ATF 148 II 121 consid. 5.2; 147 I 241

consid. 6.2.1). Il y a arbitraire dans l'application du droit lorsque la décision attaquée contrevient gravement à une norme de droit claire et incontestée, lorsque l'autorité retient une situation de fait en contradiction manifeste avec le dossier de la cause, lorsqu'elle rend une décision affectée d'une contradiction manifeste et insurmontable ou lorsque la décision heurte de manière manifeste le sentiment de justice et d'équité (ATF 148 III 95 consid. 4.1; 144 I 113 consid. 7.1). Le Tribunal fédéral n'annule une décision pour violation de l'interdiction de l'arbitraire que si non seulement la motivation, mais aussi le résultat sont insoutenables (ATF 148 III 95 consid. 4.1; 144 I 113 consid. 7.1).

E. 3.2

L'art. 20 LAAF règle les conséquences de la clôture de la procédure d'assistance administrative. L'art. 20 al. 1 LAAF prévoit que, lorsque la décision finale ou la décision sur recours est entrée en force, l'Administration fédérale transmet les renseignements à l'autorité requérante. Il décrit ainsi les effets de l'entrée en force d'une décision finale rendue dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative portant sur la remise de renseignements (cf. art. 17 ss LAAF). Une telle décision peut émaner de l'Administration fédérale ou, en cas de recours, du Tribunal administratif fédéral ou du Tribunal fédéral. L'art. 20 al. 1 LAAF ne fait ainsi qu'exprimer, dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la règle procédurale selon laquelle une décision qui est dotée de la force de chose jugée au plan formel possède, comme corollaire, la force exécutoire (cf. JEAN-MAURICE FRÉSARD, in Commentaire de la LTF, 3e éd. 2022, n° 9 ad art. 61 LTF ; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative; 2e éd. 2015, p. 388).

Lorsqu'une décision finale de l'Administration fédérale portant sur la remise de renseignements au sens de l'art. 17 al. 1 LAAF a fait l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif fédéral, dont l'arrêt a lui-même été porté devant le Tribunal fédéral, c'est l'arrêt du Tribunal fédéral qui va déterminer le moment de l'entrée en force de chose jugée de la procédure. Selon l'art. 61 LTF, les arrêts du Tribunal fédéral acquièrent force de chose jugée le jour où ils sont prononcés. Cette entrée en force immédiate se justifie par le fait que le Tribunal fédéral statue comme autorité de dernière instance, dont l'arrêt n'est pas susceptible d'un recours ordinaire (FRÉSARD, in op. cit., n° 8 ad art. 61 LTF). Le fait qu'une procédure ait été ouverte par une personne qui n'a pas participé à la procédure d'assistance administrative et qui demande de pouvoir y participer est sans incidence sur le caractère définitif et exécutoire d'une décision finale ou sur recours entrée en force, puisque la procédure d'assistance administrative est désormais close et ladite décision définitive et exécutoire. C'est le lieu de rappeler que, selon la jurisprudence, la participation de personnes tierces à une procédure d'assistance administrative n'est de toute manière pas obligatoire et que ces personnes peuvent faire valoir leur droit à l'autodétermination informationnelle découlant des art. 8 CEDH et 13 Cst. dans le cadre d'une procédure fondée sur la protection des données (art. 6 LPD [RS 235.1]), de sorte que, même si elles n'ont pas pu participer à la procédure d'assistance administrative, leur droit découlant des art. 8 CEDH et 13 Cst. sont sauvegardés (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.2 et 7.3.3).

E. 3.3

L'Administration fédérale doit par ailleurs exécuter avec diligence une décision finale ou sur recours entrée en force. Le principe de diligence, exprimé à l'art. 4 al. 1 LAAF, imprègne en effet toute la procédure d'assistance administrative (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.5) et concrétise en droit suisse l'obligation internationale de fournir l'assistance

administrative requise "promptement" (sur cette obligation, cf. Forum mondial, Rapport d'examen par les pairs supplémentaire concernant la Suisse, Phase 1, Cadre légal et réglementaire, OCDE, 2015, p. 67; MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, n° 333 ad art. 26 OECD MA, aussi consultable sur legalis; dans le contexte de l'échange de renseignements avec les États-Unis, cf. aussi le chiffre 10 let. e in fine du Protocole à la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les États-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu; [RS 0.672.933.61], qui prévoit qu'un échange efficace de renseignements ne doit pas être "retardé de manière indue").

E. 3.4

En l'espèce, la procédure d'assistance administrative litigieuse a été ouverte à la suite de la demande d'assistance administrative américaine du 2 juillet 2019. B._____ et C._____ ont demandé à l'Administration fédérale de pouvoir consulter le dossier et se sont opposés à la remise des documents. Par décision finale du 14 janvier 2020, notifiée à ces deux personnes, l'Administration fédérale a partiellement accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante. Statuant sur recours des deux destinataires de la décision du 14 janvier 2020, le Tribunal administratif fédéral a, sous réserve d'une erreur de plume, confirmé la décision attaquée. Cet arrêt a fait l'objet d'un recours au Tribunal fédéral interjeté non seulement par les deux recourants parties devant le Tribunal administratif fédéral, mais également par A._____, qui n'avait pas participé à la procédure jusqu'alors. Le 15 février 2022, le Tribunal fédéral a déclaré le recours de A._____ irrecevable au motif que celle-ci n'avait pas allégué ni a fortiori démontré les conditions de l' art. 84a LTF (arrêt 2C_100/2022). Le 2 novembre 2022, il a rejeté le recours déposé par les deux autres recourants (arrêt 2C_101/2022).

Postérieurement à l'arrêt d'irrecevabilité du Tribunal fédéral du 15 février 2022, la recourante a demandé à l'Administration fédérale le dossier de la procédure et requis l'annulation de la décision du 14 janvier 2020. Contre le refus d'entrer en matière de l'Administration fédérale du 15 février 2022, celle-ci a recouru au Tribunal administratif fédéral. C'est à l'occasion de cette procédure que ce dernier a, le 22 novembre 2022, rendu la décision attaquée et ordonné à l'Administration fédérale de bloquer la remise et l'utilisation des données transmises à l'IRS.

E. 3.5

Compte tenu de ces circonstances, le Tribunal administratif fédéral est tombé dans l'arbitraire en ordonnant à l'Administration fédérale, dans la décision incidente entreprise, d'informer l'autorité requérante qu'elle ne pouvait pas utiliser "en l'état" les informations déjà transmises le 17 novembre 2022. En effet, il a clairement méconnu le fait que la procédure initiée par la demande d'assistance administrative américaine du 2 juillet 2019, avait été définitivement clôturée par l'arrêt au fond du 2 novembre 2022 du Tribunal fédéral, que, conformément à l' art. 61 LTF , cet arrêt est entré en force le jour de son prononcé et que, partant, en vertu de cette disposition et dans le respect des art. 4 al. 1 et 20 al. 1 LAAF, l'Administration fédérale était tenue d'exécuter cet arrêt et de transmettre avec diligence les renseignements à l'autorité requérante, ce qu'elle a fait le 17 novembre 2022. En revenant sur cette procédure le 22 novembre suivant et en ordonnant à l'Administration fédérale d'informer l'autorité requérante qu'elle ne pouvait pas utiliser en l'état les renseignements qui lui avaient été transmis, le Tribunal administratif fédéral a

arbitrairement violé les dispositions précitées, perdant visiblement de vue que la procédure d'assistance administrative avait été clôturée par l'arrêt du Tribunal fédéral, ce dont il avait été informé.

E. 3.6

Les conséquences de la décision attaquée sont également choquantes dans leur résultat puisque celle-ci revient à accorder à une partie qui n'a pas participé à la procédure ordinaire initiée à la suite de la demande de l'IRS du 2 juillet 2019, ni devant l'Administration fédérale, ni devant le Tribunal administratif fédéral, la possibilité de bloquer l'exécution de cette même procédure, en déposant une nouvelle demande, après avoir vu son recours au Tribunal fédéral déclaré irrecevable. Il convient de rappeler que la procédure devant le Tribunal administratif fédéral a pour objet le refus de l'Administration fédérale d'entrer en matière sur cette nouvelle demande. Or, c'est dans le cadre d'un recours contre cette décision d'irrecevabilité que le Tribunal administratif fédéral a ordonné des mesures provisionnelles, faisant fi de l'arrêt sur le fond rendu par la plus haute instance judiciaire et doté de la force de chose jugée.

Au demeurant, la clôture définitive de la procédure d'assistance administrative au fond ne prive pas la recourante de tout droit puisque, comme on l'a vu, elle peut faire valoir son droit à l'autodétermination informationnelle (supra consid. 3.2).

E. 3.7

Au vu de ce qui précède, le grief d'arbitraire est fondé.

E. 4

En conséquence, le recours est admis et le chiffre 2 de la décision entreprise annulé. L'Administration fédérale est tenue d'informer l'autorité requérante qu'elle peut utiliser les renseignements qu'elle lui a transmis le 17 novembre 2022; respectivement, l'Administration fédérale est tenue de les lui transmettre à nouveau, en tant que de besoin.

Il n'y a en revanche pas lieu d'annuler la décision entreprise dans son ensemble, comme le demande également "en tant que de besoin" la recourante, dès lors que les ch. 1 et 3 de ladite décision concernent pour le premier la transmission d'un courrier et pour le second la production des dossiers et que l'Administration fédérale ne formule aucun grief spécifique à cet égard.

E. 5

Au vu de l'issue du recours, les frais judiciaires seront mis à la charge de l'intimée, qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 3 LTF).

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