

BVGer A-1295/2021 vom 4. Juli 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-07-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1295_2021

FR: TAF A-1295/2021 du 4 juillet 2022

IT: TAF A-1295/2021 del 4 luglio 2022

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 (cf. 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 ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er 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 11 mai 2016, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours 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).

E. 1.2

Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). La qualité de partie à la procédure de la recourante est en revanche litigieuse, dès lors qu'une décision finale distincte la concernant a été publiée dans la Feuille fédérale le 12 mai 2020 et serait entrée en force. B. _____ Ltd aurait quant à elle été dissoute à une date indéterminée, en sorte qu'elle ne disposerait pas non plus de la qualité pour recourir.

E. 2.1

Aux fins de déterminer si la recourante dispose de la qualité pour recourir, il sied en premier lieu de déterminer si elle a été valablement informée de l'ouverture d'une procédure à son endroit.

E. 2.1.1

L'information des personnes concernées par une demande d'assistance administrative, soit au sujet desquelles sont demandés les renseignements (art. 3 let. a LAAF), est régie spécifiquement par l'art. 14 LAAF. Cette disposition concrétise le droit à l'information découlant du droit d'être entendu (art. 29 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101] ; ATF 146 I 172 consid. 7). Il incombe à l'AFC

d'informer la personne concernée de l'ouverture d'une procédure à son endroit, respectivement des parties essentielles de la demande (art. 14 al. 1 LAAF). Lorsque la personne concernée est domiciliée à l'étranger, l'autorité précitée invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications (art. 14 al. 3 LAAF), étant précisé qu'elle ne peut l'y contraindre (ATF 145 II 119 consid. 6.2 et 6.3). En l'absence de communication par le détenteur des renseignements, l'AFC peut informer directement la personne concernée domiciliée à l'étranger, pourvu que la notification par voie postale dans le pays concerné soit admissible sur la base d'une convention internationale ou du consentement de l'Etat requérant (art. 14 al. 4 LAAF). A défaut, soit de manière subsidiaire, la personne concernée est informée par l'intermédiaire de l'autorité requérante ou par voie de publication dans la Feuille fédérale (art. 14 al. 5 LAAF), le choix entre ces deux modes de notification appartenant à l'AFC (ATF 145 II 119 consid. 7.2). La notification par voie édictale, lorsqu'elle est conforme à la loi, entraîne la fiction que les personnes visées par la notification ont eu connaissance de cette dernière (arrêts du TAF A-3037/2020 du 14 décembre 2021 consid. 1.5.4.4 et A-5994/2020 du 11 novembre 2021 consid. 1.3.1.6).

E. 2.1.2

En l'espèce, l'autorité inférieure, dans son ordonnance de production du 10 juin 2016, a prié la banque UBS d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et des éléments essentiels de la demande. Elle a également informé les personnes concernées de l'ouverture de la procédure par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016. L'AFC a donc employé les modes de communication prévus à l'art. 14 al. 3 et 5 LAAF pour informer la recourante de l'ouverture d'une procédure à son endroit, et s'est ainsi épargnée le risque que la banque ne l'informe pas. Dans les deux cas, l'autorité inférieure a clairement invité les personnes concernées à lui communiquer leur adresse en Suisse ou à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Elle les a également rendues attentives aux conséquences d'un défaut de leur part, à savoir que la décision finale leur serait alors notifiée par voie de publication. Il ne peut être reproché à l'autorité inférieure de n'avoir pas contacté directement la recourante. D'une part, il n'existait pas, pour la période d'imposition concernée, de convention entre la Suisse et la France autorisant l'AFC à informer individuellement la personne concernée domiciliée en France au sens de l'art. 14 al. 4 let. a LAAF. D'autre part, dès lors que la demande d'assistance française porte sur des personnes dont l'identité n'est pas connue, il n'était pas possible d'obtenir le consentement exprès de la DGiFP aux fins de procéder à des notifications directes au sens de l'art. 14 al. 4 let. b LAAF, ou de procéder à une notification par le biais de cette autorité au sens de l'art. 14 al. 5 LAAF. Aussi, dès lors que la recourante était domiciliée en France au moment des faits, on ne saurait reprocher à l'AFC de n'avoir pas procédé autrement que par voie édictale. Il en découle que la recourante a été valablement informée de l'ouverture de la procédure.

E. 2.2

Cela étant, il convient à présent de déterminer si la décision notifiée à la recourante le 12 mai 2020 par voie de publication dans la Feuille fédérale produit des effets à son égard.

E. 2.2.1

Conformément à l'art. 17 al. 1 LAAF, une décision finale doit être notifiée par l'AFC à chaque personne habilitée à recourir. Lorsque l'intéressé est domicilié à l'étranger et n'a pas

désigné de représentant autorisé à recevoir des notifications en Suisse, la décision peut lui être notifiée directement pourvu que la notification par voie postale de documents à destination du pays concerné soit admise ; à défaut, la décision lui est notifiée par publication (art. 17 al. 3 LAAF). Ce dernier mode de notification constitue une fiction de la notification individuelle, en sorte que la prise de connaissance effective de la décision n'est pas nécessaire. La publication déclenche les mêmes effets juridiques, y compris s'agissant du délai de recours, que la notification au sens des art. 34 ss PA (Felix Uhlmann/Alexandra Schilling-Schwank, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], VwVG-Praxiskommentar - Verwaltungs-verfahrensgesetz, 2e éd., 2016, n° 6 ad art. 36 PA).

E. 2.2.2

En l'occurrence, force est de constater que la recourante, nonobstant la publication de l'AFC du 26 juillet 2016, n'a pas désigné de représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. La Cour n'adhère pas ici aux moyens de la recourante, qui soutient, en substance, que les correspondances adressées à l'AFC par B._____Ltd (cf. pièces 48 ss du dossier de l'AFC) l'auraient été également en son nom et/ou pour son compte (dès lors qu'elles concerneraient la relation bancaire dans son ensemble et non une personne en particulier). Il n'est en effet nulle part fait mention du nom de la recourante, mais uniquement de la société titulaire. Plus encore, aucune procuration au nom de la recourante n'a été produite par les signataires des courriers en question, le rapport de représentation, contrairement à ce que semble avancer la recourante, n'allant pas de soi. Les rapports de représentation, tout comme la qualité de partie s'examinent en effet individuellement. Une acquisition implicite ou dérivée de cette dernière qualité dans des circonstances comme celles de l'espèce, telle que la plaide la recourante, est au demeurant inexistante en procédure administrative. En conséquence, faute de représentant autorisé à recevoir des notifications en Suisse, et en l'absence d'une possibilité de notification directe (cf. consid. 2.1.2 supra), la recourante s'est vu notifier valablement la décision finale publiée dans la Feuille fédérale du 12 mai 2020. Aucun recours n'ayant été déposé dans les délais, la décision est entrée en force (pour un même raisonnement, voir les arrêts du TAF A-1607/2021 du 22 avril 2022 consid. 1.4.1 s., ainsi que A-5639/2020 et A-5646/2020 tous deux du 15 septembre 2021 consid. 1.3.1 s. [décisions attaquées au TF]).

E. 2.3

Il reste à déterminer si la décision de l'autorité inférieure du 16 février 2021 - qui fait l'objet de la présente cause - constitue une (nouvelle) décision à l'égard de la recourante, contre laquelle une voie de droit serait ouverte.

E. 2.3.1

A teneur de l'art. 5 al. 1 PA, sont considérées comme décisions les mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce, fondées sur le droit public fédéral et ayant pour objet, notamment, de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations. En d'autres termes, est une décision l'acte émanant d'une autorité, prise dans un cas particulier et à l'égard d'une personne déterminée et qui a pour objet de régler une situation juridique concrète de manière contraignante (cf. ATF 139 V 72 consid. 2.2.1 ; ATAF 2016/28 consid. 1.4.1 et 2016/17 consid. 4.3.1). Les décisions doivent en outre être émises dans un certain cadre formel : elles doivent être notifiées aux parties par écrit (art. 34 al. 1 PA), être désignées en tant que décisions, contenir une motivation et indiquer les voies de droit (art. 35 al. 1 PA). Lorsque les éléments caractéristiques matériels précités font défaut, il n'y a pas

de décision au sens de l'art. 5 PA et le juge ne peut entrer en matière s'agissant de l'acte en cause (ATF 112 V 81 consid. 2c). En revanche, en cas d'incertitude sur la nature d'une lettre de l'autorité, il importe peu que l'acte en question soit désigné comme une décision ou qu'il en remplisse les conditions formelles. Est déterminant, le cas échéant, le fait qu'il réponde aux conditions matérielles posées à l'art. 5 PA, selon des critères objectifs et indépendamment de la volonté des parties (cf. ATF 133 II 450 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-2901/2019 du 2 avril 2020 consid. 2.1 et A-142/2017 du 5 septembre 2017 consid. 4.3).

E. 2.3.2

En l'espèce, la Cour relève que le rubrum de la décision du 16 février 2021 mentionne uniquement B. _____ Ltd, à l'exclusion de la recourante. Pour ce motif déjà, il apparaît douteux que la recourante puisse justifier d'une qualité de partie dans la présente procédure. En outre, si le ch. 1 du dispositif de la décision attaquée se réfère à la recourante également, c'est bien parce qu'elle est ayant droit économique de la relation bancaire en cause. Pour autant, cette mention ne la rend pas partie à la procédure. En effet, la décision du 16 février 2021 ne modifie pas sa situation juridique dans la mesure où les obligations qu'elle contient figurent déjà dans la décision du 12 mai 2020 qui la lie et contre laquelle elle n'a pas recouru ; la décision ici attaquée ne contient ni instruction nouvelle, ni droits ou obligations supplémentaires à son égard par rapport à la décision du 12 mai 2020, d'ores et déjà entrée en force (pour un même raisonnement, voir les arrêts du TAF A-1607/2021 du 22 avril 2022 consid. 1.4.3, ainsi que A-5639/2020 et A-5646/2020 tous deux du 15 septembre 2021 consid. 1.3.3 [décisions attaquées au TF]). La décision du 16 février 2021 ne lui a d'ailleurs pas été formellement notifiée (cf. ch. 5 du dispositif), étant d'ailleurs relevé que même si elle l'avait été, cela n'aurait de toute façon pas eu pour effet de créer une voie de droit qui n'existe pas (ATF 117 Ia 297 consid. 2 et les réf. cit.). La décision du 12 mai 2020 indique d'ailleurs, à son considérant 12, que B. _____ Ltd « se (verra) notifier une décision finale distincte par écrit », la décision attaquée étant, précisément, cette décision distincte. A titre superfétatoire, le Tribunal relève encore que la recourante n'intervient pas en qualité de tiers dans le cadre de la présente procédure, de sorte que sa qualité pour recourir n'a pas à être examinée sous cet angle. La recourante, au sujet de laquelle des renseignements sont transmis, est en effet une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, et non pas un tiers, seulement indirectement concerné par la procédure (à ce sujet, voir ATF 139 II 404 consid. 11.1). Pour cette même raison, la Cour doute que la recourante puisse être considérée comme intervenant en qualité d'ayant droit de la société dissoute au sens de la jurisprudence idoine en matière d'entraide pénale internationale et d'assistance internationale en matière boursière - applicable en matière fiscale (ATF 139 II 404 consid. 2.1.1 et 7.2.2 ; arrêt du TF 1B_466/2017 du 27 mars 2018 consid. 3.1). Les conditions pour admettre la qualité pour recourir à ce titre ne sont de toutes les manières pas réalisées, dès lors que la recourante, qui a déclaré que la société avait été liquidée, n'a prouvé ni sa dissolution, ni en être la bénéficiaire. Finalement, la décision attaquée ne peut avoir pour vocation de remplacer celle du 12 mai 2020 et d'offrir à la recourante une nouvelle possibilité d'attaquer une décision d'ores et déjà entrée en force à son égard. Reconnaître à la recourante la qualité pour recourir dans de telles circonstances reviendrait en effet à contourner les règles sur la notification des décisions et le délai de recours, ainsi que le principe de l'autorité de la chose décidée.

E. 2.4.1

Reste à déterminer si les griefs soulevés par la recourante sont de nature à fonder sa qualité pour recourir, nonobstant ce qui précède. La recourante argue en effet que l'AFC aurait agi de manière trompeuse et contradictoire en menant, en marge de la procédure concernant B. _____Ltd, une seconde procédure occulte contre elle ; elle aurait ainsi violé son obligation d'agir de bonne foi. Le droit de recours de B. _____Ltd, respectivement les art. 48 al. 1 PA et 19 LAAF auraient également été violés ; en rendant une décision séparée contre la recourante le 12 mai 2020 autorisant la transmission d'informations relatives, précisément, à B. _____Ltd, l'AFC aurait rendu sans objet et inopérant le droit de recours de la société. Finalement, la décision du 12 mai 2020 serait nulle, faute pour l'art. 36 PA - autorisant la notification par voie édictale - d'être ici applicable.

E. 2.4.2

La Cour relève que dans la mesure où la recourante a été efficacement informée de l'ouverture d'une procédure à son endroit (consid. 2.1.2 supra), puis s'est vu valablement notifier la décision finale la concernant (consid. 2.2.2), la nullité de la décision n'est pas constatée et aucun comportement contraire à la bonne foi ne saurait être imputé à l'AFC. Il convient d'ailleurs de souligner que l'AFC n'a été informée qu'à la lecture du recours de la liquidation de B. _____Ltd, en sorte que la Cour peine à comprendre quel comportement lui est exactement reproché par la recourante. L'autorité inférieure ayant respecté strictement les obligations lui incombant à teneur de l'art. 14 LAAF, elle est ici exempte de reproches. Pour le surplus, il convient encore de relever que l'assistance administrative n'est exécutée qu'une fois la décision finale ou la décision sur recours entrée en force (cf. art. 19 al. 3 et 20 al. 1 LAAF). Il n'est donc pas question de considérer que le droit de recours de B. _____Ltd - qui n'existe pas en l'occurrence vu la dissolution de la société - est inopérant du fait de la notification de la décision à la recourante le 12 mai 2020, les renseignements n'ayant pas encore été transmis.

E. 2.5

Compte tenu de tout ce qui précède, les griefs de la recourante sont rejetés et le recours doit être déclaré irrecevable, faute pour la recourante de disposer de la qualité pour recourir.

E. 3.1

Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont mis à la charge de la recourante (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Calculés en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1ère phrase FITAF), ils sont fixés en l'espèce à Fr. 2'000.- ; ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.-. Le solde, par Fr. 3'000.-, sera restitué à la recourante une fois le présent arrêt devenu définitif et exécutoire.

E. 3.2

Il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 a contrario et al. 3 FITAF).

E. 4

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 LTF). 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 qu'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 de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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