

# **BVGer A-4989/2017 vom 15. Februar 2018**

Bundesverwaltungsgericht, 2018-02-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4989\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4989_2017)

FR: TAF A-4989/2017 du 15 février 2018

IT: TAF A-4989/2017 del 15 febbraio 2018

## **Regeste**

Entraide administrative et judiciaire

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Pour autant que ni la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), ni la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1) n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; art. 19 al. 5 LAAF; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 1.1).

### **E. 1.2**

L'art. 5 PA prévoit ce qui suit. 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: a) de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations; b) de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations; c) de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations (art. 5 al. 1 PA). Sont aussi considérées comme des décisions les mesures en matière d'exécution (art. 41 al. 1 let. a et b PA), les décisions incidentes (art. 45 et 46 PA), les décisions sur opposition (art. 30 al. 2 let. b et 74 PA), les décisions sur recours (art. 61 PA), les décisions prises en matière de révision (art. 68 PA) et d'interprétation (art. 69 PA; art. 5 al. 2 PA). Lorsqu'il s'agit de qualifier un acte de décision, il importe peu qu'il soit désigné comme telle ou qu'il en remplisse les conditions formelles fixées par la loi (ATF 133 II 450 consid. 2.1; arrêt du TAF A-8595/2007 du 21 avril 2008 consid. 2), notamment à l'art. 35 PA (arrêt du TAF A-692/2014 du 17 juin 2014 consid. 3.1). Est bien plutôt déterminant le fait que l'acte en question revête les caractéristiques matérielles d'une décision au sens de l'art. 5 al. 1 PA (arrêt du TAF A-3621/2014 du 2 septembre 2015 consid. 1.2.1), selon des critères objectifs et indépendamment de la volonté de l'autorité ou de l'administré (arrêt du TAF A-5161/2013 du 7 avril 2015 [= ATAF 2015/22] consid. 1.2.1). Il n'y a pas de décision lorsqu'un acte ne contient pas d'éléments visant à produire des effets juridiques et ne constate pas non plus des droits ou des devoirs individuels concrets; dans un tel cas, le recours, privé de tout objet, doit être déclaré irrecevable (arrêts du TAF B-6308/2015 [= ATAF 2016/4] du 21 mars 2016 consid. 5.2.3, B-2771/2011 du 9 octobre 2012 consid. 1.3).

### **E. 1.3**

Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire 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 134 I 83 consid.

4.1, 133 III 439 consid. 3.3, arrêt du TF 4A\_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas se prononcer sur tous les moyens des parties; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2, arrêt du TF 2C\_950/2012 consid. 3.5; ATAF 2009/35 consid. 6.4.1, arrêt du TAF arrêt du TAF A-3534/2012 du 7 octobre 2013 consid. 4.4.2). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A\_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1; arrêts du TAF A-5228/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1, A-5984/2013 du 4 février 2015 consid. 3.1.2; Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, 2011, n. 1572 p. 520 s.; voir aussi ATF 132 I 196 consid. 3.1).

#### **E. 1.4**

La capacité d'être partie et la capacité d'ester en justice (voir arrêt du TF 4A\_347/2014 du 24 août 2014 consid. 4) sont toutes deux des conditions de recevabilité du recours (Vera Marantelli-Sonanini/Said Huber, in Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2e éd., 2016, n. 6 ad art. 48). Il faut rappeler à ce titre que la fin d'une société se divise en trois étapes: la dissolution de la société, la liquidation et la disparition (Untergang), qui emporte cessation de l'existence de la société, avec la perte de son éventuelle personnalité juridique; la disparition se produit à la fin de la liquidation (Roland Ruedin, Droit des sociétés, 2e éd., 2006, n° 1914, 2053 s.; Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Droit suisse des sociétés, avec mise à jour 2015, 2015, n. 84; arrêt du TAF A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 1.3.1).

#### **E. 1.5.1**

L'autorité inférieure peut procéder à un nouvel examen de la décision attaquée (voir à ce sujet arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 [recours au TF déclaré irrecevable par arrêt 2C\_368/2017 du 20 avril 2017], dans lequel l'AFC n'avait toutefois pas rendu de nouvelle décision), ce aussi longtemps que la procédure est pendante devant l'autorité de recours (voir art. 58 al. 1 PA; arrêts du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 4.2, A-3980/2015 du 13 octobre 2015 consid. 2, décision de radiation du 1er juin 2017 consid. 2, décision incidente du 31 mars 2016 consid. 6.2.7.1; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd. 2013, n° 3.44). L'autorité de recours continue à traiter le recours, dans la mesure où la nouvelle décision de l'autorité inférieure ne l'a pas rendu sans objet (art. 58 al. 3 PA).

#### **E. 1.5.2**

Le juge instructeur statue en tant que juge unique sur la radiation du rôle des causes devenues sans objet (art. 23 al. 1 let. a LTAF; décision de radiation du TAF A-8016/2016, 8017/2016 du 10 août 2017 consid. 5).

#### **E. 1.5.3.1**

Selon l'art. 5 1ère phr. du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), lorsqu'une procédure devient sans objet, les frais sont en règle générale mis à la charge de la partie dont le comportement a occasionné cette issue. La détermination de la partie qui a occasionné ladite issue dépend de critères matériels et non de la question de savoir quelle

partie a formellement déposé l'acte procédural privant la procédure de tout objet (arrêt du TF 8C\_60/2010 du 4 mai 2010 consid. 4.2.1; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n° 4.56). Par exemple, lorsque l'autorité reconsidère sa décision, elle n'est considérée comme partie responsable de l'issue de la procédure que si elle a modifié sa décision en raison d'une meilleure connaissance de la cause, et non si elle l'a modifiée parce que le recourant a éliminé la circonstance qui avait conduit à la décision (décisions de radiation du TAF A-7848/2016 du 4 octobre 2017 consid. 1.4.1, A-5593/2016 du 1er juin 2017 consid. 4.1, arrêt du TAF C-7164/2014 du 21 mai 2015; voir aussi arrêts du TAF A-5666/2016 du 13 février 2017 consid. 10, A-2519/2012 du 26 mai 2014 consid. 4 s.).

#### **E. 1.5.3.2**

Selon l'art. 5 2ème phr. FITAF, si la procédure est devenue sans objet, sans que cela soit imputable aux parties, les frais de procédure sont fixés au vu de l'état des faits avant la survenance du motif de liquidation (voir arrêt du TF 8C\_60/2010 du 4 mai 2010 consid. 4.2.1; décision de radiation du TAF A-8016/2016, 8017/2016 du 10 août 2017 consid. 6).

#### **E. 1.5.3.3**

Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures ni des autorités fédérales recourantes ou déboutées (art. 63 al. 2 PA; décision de radiation du TAF A-4701/2012 du 31 janvier 2013).

#### **E. 1.5.3.4**

Lorsqu'une procédure devient sans objet, le tribunal examine s'il y a lieu d'allouer des dépens; l'art. 5 FITAF s'applique par analogie à la fixation des dépens (art. 15 FITAF). Le tribunal fixe les dépens et l'indemnité des avocats commis d'office sur la base d'un décompte; à défaut d'un tel document, le tribunal fixe l'indemnité sur la base du dossier (art 7 ss, en particulier art. 14 al. 1 et 2 FITAF; arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 5, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 6, décision de radiation du TAF A-5593/2016 du 1er juin 2017 consid. 4.1).

#### **E. 1.6**

Il ressort en outre de l'art. 9 Cst. que les déclarations ayant lieu dans les relations entre les autorités et les administrés doivent être interprétées selon le principe de la confiance, en recherchant comment une telle déclaration ou une attitude pouvait de bonne foi être comprise en fonction de l'ensemble des circonstances (arrêt du TF 4A\_486/2014 du 25 février 2015 consid. 4.3.1; arrêt du TAF A-5384/2014 du 3 mars 2015 consid. 3.3.5). Selon le principe de la confiance, il y a lieu d'attribuer aux déclarations de volonté le sens qui - selon les circonstances - était ou aurait dû être connu par le destinataire au moment de la réception. Il faut donc interpréter la déclaration dans le sens que le destinataire devait raisonnablement lui donner, en tenant compte des circonstances du cas concret. Déterminer ce qu'une partie savait ou voulait réellement relève du fait (ATF 135 III 410 consid. 3.2, arrêts du TF 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 5.4, 2C\_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 8.1.2; arrêts du TAF A-2991/2014 du 10 novembre 2015 consid. 5.2, A-3075/2011 du 30 mai 2012 consid. 5.4).

#### **E. 2.1.1**

En l'espèce, le Tribunal relève que si l'acte du 27 juillet 2017 n'est pas désigné comme une décision, mais plutôt comme une "Information" sans signature manuscrite - ce qui implique d'ailleurs que les exigences de forme des décisions n'ont pas été respectées (voir art. 35 PA

et consid. 1.3 ci-dessus) - il ne dispose pas moins des caractéristiques matérielles d'une décision (consid. 1.2 ci-dessus). En effet, sur la base de cet acte, la recourante a bien été privée de la possibilité de participer à la procédure conduite par l'AFC. D'ailleurs, l'AFC paraît bien admettre en substance, dans sa réponse, que cet acte est une décision (voir arrêt du TF 2C\_404/2016 du 21 mars 2017 consid. 4.2.2, dans lequel le Tribunal fédéral a tenu compte de la vision de l'AFC, qui estimait ne pas avoir rendu de décision, pour dénier la qualité de décision à une sommation de payer), ce qui indique que ledit acte vise à produire des effets juridiques. Ces éléments ne sont d'ailleurs pas contestés par l'AFC. Il en découle que le recours est recevable en tant qu'il attaque une décision matérielle de l'AFC, ce d'autant plus qu'un recours contre une décision niant à une partie sa qualité pour agir est recevable, y compris en assistance administrative internationale (arrêts du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 consid. 1.3.2.1, A-8297/2015 consid. 1.3.1; voir art. 19 al. 1 LAAF). Le Tribunal précise qu'il est allégué et compatible avec le dossier que la décision attaquée a été notifiées le 10 août 2017, de sorte que le recours du 4 septembre 2017 a nécessairement été déposé dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA).

### **E. 2.1.2**

Rien au dossier ne permet de douter que la capacité d'être partie et la capacité d'ester en justice de la recourante est donnée (consid. 1.4 ci-dessus). Certes, la recourante paraît assez évasive sur la question de savoir si elle est à ce jour en liquidation. Le 18 juillet 2016 et le 18 août 2017 (pièces 5 et 8 jointes au recours), elle semblait en tout cas bien dire que tel était le cas (voir aussi courrier du 21 août 2017 du Conseil de la recourante [pièce 42j du dossier de l'AFC]). Son recours, en revanche, ne contient pas l'adjonction "en liquidation" à la raison sociale. Cela dit, il n'est pas contesté que la recourante est une société de droit panaméen qui dispose des organes lui permettant d'agir. Vu le contenu de la réponse de l'AFC et compte tenu de l'état apparent de la procédure d'assistance devant l'AFC, le Tribunal n'examinera pas plus amplement ici les questions qui pourraient se poser en lien avec la qualité pour recourir d'une société en liquidation (voir arrêts du TAF A-4277/2017 du 11 octobre 2017 consid. 1.2.3 ss, A-5044/2015 du 16 février 2016 consid. 1.3).

### **E. 2.2.1**

Cela précisé, il s'avère déterminant que l'AFC a déposé sa réponse en indiquant reconnaître à la recourante la capacité pour agir respectivement en admettant de l'impliquer dans la procédure. Or, cette indication va dans le sens des conclusions de la recourante, qui demande en substance à pouvoir participer à la procédure conduite par l'AFC. Dès lors, il est clair que l'issue du recours ne peut être défavorable à la recourante. Se pose néanmoins la question de savoir si l'AFC a rendu une nouvelle décision ou si elle a uniquement formulé des conclusions tendant à l'admission du recours (c'est la première alternative que le Tribunal retiendra ci-dessous). En effet, contrairement à la manière de procéder suivie, par exemple, dans l'affaire ayant conduit à la décision de radiation du TAF A-7848/2016 du 4 octobre 2017, le Tribunal ne voit pas que l'AFC aurait ici rendu formellement une décision annulant les actes attaqués. Ainsi, il pourrait ne pas paraître évident de qualifier la réponse de l'AFC de décision, tout particulièrement parce que ladite réponse n'est pas désignée comme une décision (voir art. 35 al. 1 PA; voir aussi art. 58 al. 2 PA) mais bien comme une réponse. Cela dit, l'AFC souligne, dans sa réponse, agir sur la base de l'art. 58 PA. En outre, l'AFC demande à ce que la procédure soit déclarée sans objet. Dans ces circonstances, compte tenu du principe de la confiance applicable pour interpréter les déclarations des autorités, le Tribunal constate que l'AFC a bien rendu une nouvelle décision annulant l'acte

attaqué et donc que la décision attaquée n'existe plus (voir a contrario arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 2). Le Tribunal doit donc rendre une décision de radiation, dans la mesure où la procédure est devenue sans objet (consid. 1.5.1 ci-dessus).

### **E. 2.2.2**

Pour ce qui est de la détermination de la partie qui a occasionné cette issue (consid. 1.5.3 ci-dessus), le Tribunal relève ce qui suit. L'AFC soutient qu'elle a accepté de conférer à la recourante la capacité pour agir au vu de la pièce 2 jointe au recours, à savoir ce qu'elle admet être un extrait de registre du commerce panaméen. L'AFC dit ainsi que sa nouvelle résolution résulte d'une communication erronée de la recourante. Cette dernière conteste cette approche, soutenant qu'elle a remis le certificat du registre public du Panama le 28 août 2017 à l'AFC, en priant l'AFC de confirmer que sa communication du 27 juillet 2017 résultait d'une erreur (pièce 8 jointe au recours). Pour sa part, le Tribunal constate que le certificat en pièce 2, à savoir un "Certificado de persona jur dica", et celui en pièce 8 ont le même contenu, la même date et la même référence. La première pièce contient certes, au contraire de la seconde, des timbres humides (notamment une apostille) et une traduction en français. Il n'en demeure pas moins que l'AFC ne fait pas valoir que ces éléments auraient joué un quelconque rôle dans la prise de sa résolution exposée dans sa réponse suite au dépôt du recours. Or, le Tribunal ne voit pas ce qui aurait empêché l'AFC de revenir sur la décision contestée entre la réception du courrier du 28 août 2017 évoqué et le dépôt du recours le 4 septembre 2017, ce d'autant plus que l'AFC était priée de confirmer à la recourante jusqu'au 31 août 2017 que ses communications résultaient d'une erreur. Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas à quelle communication erronée antérieure à la décision du 27 juillet 2017 l'AFC pourrait bien se référer. Par conséquent, le Tribunal conclut que c'est l'AFC qui a occasionné la radiation. Les frais de procédure sont fixés, sur la base du dossier, à Fr. 300.- (voir décision de radiation du TAF A-5593/2016 du 1er juin 2017 consid. 4.2), étant souligné qu'un arrêt n'a pas dû être rendu ici. Cela dit, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de procédure auprès de l'AFC (voir art. 63 al. 2 PA). L'avance de frais de Fr. 5'000.- versée par la recourante lui sera restituée une fois la présente décision définitive et exécutoire. Par ailleurs, compte tenu de ce qui vient d'être exposé, la recourante, qui est représentée par un avocat et qui a réclamé des dépens, a droit à ceux-ci (consid. 1.5.3.4 ci-dessus). A défaut de décompte, et compte tenu de l'ampleur et de la difficulté de la cause, des frais de procédure qui auraient potentiellement été fixés si un arrêt au fond avait dû être rendu, de l'écriture de recours (décision de radiation du TAF A-7848/2016 du 4 octobre 2017 consid. 2.2.3), les dépens alloués à la recourante sont ainsi fixés au total à Fr. 3'000.-.

### **E. 2.3**

Par surabondance, le Tribunal note que même s'il avait considéré que l'AFC n'avait pas rendu de décision au sens de l'art. 58 PA, et que la décision attaquée existait toujours formellement (voir arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 2), il aurait dû admettre le recours. En effet, le Tribunal aurait relevé que l'AFC ne s'oppose de toute manière pas à l'admission du recours, ses déclarations pouvant très bien être interprétées comme tendant vers une telle issue. Le recours aurait donc dû être admis et la décision attaquée, annulée. Dans ce cas de figure, le Tribunal aurait noté ce qui suit. Les frais de procédure, qui comprennent l'émolument d'arrêt, les émoluments de chancellerie et les débours, sont, en règle générale, mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA). En l'occurrence, même en succombant, l'AFC n'aurait pas de frais de procédure à payer (art. 63 al. 2 PA). L'art. 64 al. 1 PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur

requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (art. 7 ss FITAF). Selon l'art. 14 al. 2 FITAF, le Tribunal doit fixer les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée. A défaut, l'indemnité est fixée sur la base du dossier. En l'occurrence, la recourante, qui obtiendrait gain de cause, dans l'hypothèse évoquée, aurait droit à des dépens, à charge de l'AFC. En l'absence de note d'honoraires, ceux-ci auraient été fixés à Fr. 3'000.-, compte tenu de la nature de la cause et de son degré de complexité, de l'écriture de recours, ainsi que de l'ampleur des actes de procédure.

### **E. 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 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 se trouve à la page suivante.)

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