

BVGer A-8687/2010 vom 21. Februar 2011

Bundesverwaltungsgericht, 2011-02-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-8687_2010

FR: TAF A-8687/2010 du 21 février 2011

IT: TAF A-8687/2010 del 21 febbraio 2011

Regeste

Entraide administrative et judiciaire

Erwägungen

E. 1.1

Le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions finales prises par l'AFC en matière d'entraide administrative basée sur l'art. 26 CDI-US 96 (cf. art. 20k al. 1 et 4 OCDI-US 96 en relation avec les art. 31 à 33 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32], ainsi qu'avec l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître de la présente cause. La procédure devant le Tribunal de céans est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

E. 1.2.1

D'après l'art. 6 PA, ont qualité de parties les personnes dont les droits ou les obligations pourraient être touchés par la décision à prendre, ainsi que les autres personnes, organisations ou autorités qui disposent d'un moyen de droit contre cette décision. Selon l'art. 48 al. 1 PA, la qualité pour recourir devant le Tribunal administratif fédéral appartient à quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). Les trois conditions selon les lettres a à c de l'art. 48 PA sont cumulatives et doivent dès lors toutes être remplies pour que le recours interjeté devant le Tribunal administratif fédéral soit recevable (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, n. 2.60). Le Tribunal administratif fédéral examine d'office la qualité pour recourir d'une partie, sans être lié par les conclusions des parties (cf. art. 62 al. 4 PA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1 et les références citées, A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1). Compte tenu des acquis jurisprudentiels, l'examen de la qualité pour recourir des recourants revient à répondre à la question de savoir si ceux-ci sont spécialement atteints par la décision querellée et s'ils ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification. Selon la jurisprudence, le recourant doit être touché dans une mesure ainsi qu'avec une intensité plus grandes que la généralité des administrés et l'intérêt invoqué - qui n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé mais qui peut être un intérêt de fait - doit se trouver, avec l'objet de la contestation, dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en considération. Il faut donc que l'admission du recours procure au recourant un avantage, de nature économique, matérielle ou idéale. Le recours d'un particulier formé dans l'intérêt de la loi ou d'un tiers est en revanche irrecevable (cf. ATF 133 II 468 consid. 1, 121 II 39

consid. 2c/aa et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 1.2.1 et les références citées, A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 1.3.1).

E. 1.2.2

En l'occurrence, tant le recourant 1 que la recourante 2 sont visés dans l'intitulé de la décision entreprise. Ils sont spécialement atteints par cette dernière, le premier en tant que bénéficiaire économique présumé du compte bancaire concerné et la seconde en tant que détentrice dudit compte et cocontractant d'UBS SA. Les deux recourants se trouvent ainsi dans un rapport particulier avec la contestation. Ils ont au demeurant un intérêt à l'annulation ou la modification de la décision attaquée et ont ou auraient dû participer à la procédure devant l'autorité inférieure. Ils disposent par conséquent de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

E. 1.3

Interjeté dans la forme (cf. art. 52 PA) et le délai (cf. art. 50 al. 2 PA) prescrits par la loi, les recours sont recevables si bien qu'il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

A titre de mesure d'instructions, les recourants demandent que toute décision ou tout acte mis à disposition du public dans la présente cause soit anonymisé.

E. 2.1

Le 21 février 2008, le Tribunal administratif fédéral a édicté, sur la base de l'art. 16 al. 1 let. a LTAF, le règlement du Tribunal administratif fédéral relatif à l'information (Règlement relatif à l'information, RS 173.320.4). Ledit règlement distingue le prononcé et la publication des arrêts.

E. 2.1.1

Selon l'art. 42 LTAF et l'art. 4 al. 1 du Règlement relatif à l'information ("prononcé des arrêts"), le tribunal met à la disposition du public la page de garde et le dispositif des tous ses arrêts pendant 30 jours à compter de leur notification et de la levée de l'embargo. Le tribunal met ses arrêts à disposition du public sous une forme non anonyme, à moins que la protection de la personnalité ou d'autres intérêts privés ou publics n'imposent leur anonymisation (art. 4 al. 2 du Règlement relatif à l'information). Toutefois, le secret fiscal instauré notamment par l'art. 110 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS. 642.11) et l'art. 39 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14) - et qui trouvent également application dans la présente procédure d'entraide administrative en matière fiscale - prime les dispositions prévues par le Règlement sur l'information (cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7712/2009 du 21 février 2011 consid. 2.1.1).

E. 2.1.2

Selon l'art. 5 du Règlement relatif à l'information, le Tribunal administratif fédéral publie ses arrêts dans une banque de données électronique et dans un recueil officiel. Dans la banque de données électronique, les arrêts matériels sont publiés (art. 6 al. 1 du Règlement relatif à l'information). Les arrêts formels y sont publiés s'ils présentent un intérêt pour le public (art. 6 al. 2 du Règlement relatif à l'information). Les arrêts sont en principe publiés

dans leur intégralité, mais sous forme anonyme (art. 6 al. 3 et art. 8 al. 1 du Règlement relatif à l'information). La publication des noms des parties est autorisée, notamment lorsqu'ils sont déjà connus, qu'aucun intérêt digne de protection n'est manifestement touché ou que les parties ont donné leur accord (art. 8 al. 2 du Règlement relatif à l'information). En matière fiscale, dès lors que le Tribunal administratif est soumis au secret fiscal (cf. consid. 2.1.1. ci-avant), la publication des arrêts a en règle générale lieu sous forme anonyme (cf. art. 110 al. 1 LIFD et art. 39 al. 1 LHID; cf. également décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] 2003-054 du 27 juillet 2004 consid. 1b).

E. 2.1.3

Dès lors que tant le prononcé que la publication de l'arrêt a lieu sous forme anonyme, la requête des recourants est sans objet.

E. 3.1

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, n° 2.149; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6e éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, n° 1758 ss). Le droit fédéral au sens de cette disposition comprend les droits constitutionnels des citoyens (cf. Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, n° 621). Le droit conventionnel en fait également partie (cf. ATF 132 II 81 consid. 1.3). Seule peut toutefois être invoquée par les particuliers devant les tribunaux la violation de dispositions directement applicables ("self-executing") contenues dans les traités internationaux. Comme ceux-ci peuvent renfermer des normes directement applicables et d'autres qui ne le sont pas, c'est par la voie de l'interprétation qu'il convient d'opérer une qualification à cet égard (cf. ATF 121 V 246 consid. 2b p. 249 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 2.1 et les références citées).

E. 3.2

Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. Pierre Moor, *Droit administratif*, Vol. II, 2ème éd., Berne 2002, p. 265). L'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y invitent clairement (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; Kölz/Häner, *op. cit.*, n° 677; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 2.2 et les références citées).

E. 3.3

La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle le Tribunal définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'il ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits, ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure

et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b p. 142; 120 V 357 consid. 1a p. 360). Le devoir de collaborer des parties concerne en particulier le recourant qui adresse un recours au Tribunal dans son propre intérêt. Le recourant doit ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (cf. art. 52 PA; ATF 119 II 70 consid. 1 p. 71 s.; Moor, op. cit., n. 2.2.6.3, p. 258 ss; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-862/2007 du 17 février 2010 consid. 7.1 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (Moor, op. cit., n. 2.2.6.3, p. 260; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 2.3 et les références citées). Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits ab ovo. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure et de les corriger ou compléter le cas échéant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 3.3, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 consid. 1.4.1 et les références citées; cf. également Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 1.52).

E. 4

Le recourant 1 se prévaut d'une violation de son droit d'être entendu.

E. 4.1.1

Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit en principe à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 127 V 431 consid. 3d/aa p. 437). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1). En l'occurrence, il y a lieu de rappeler qu'une autorité ne saurait être tenue de traiter tous les arguments soulevés par une partie : seuls les arguments pertinents auront à être retenus (cf. Moor, op. cit., ch. 2.2.7.3, p. 281; cf. notamment arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7710/2010 du 11 février 2011 consid. 4.1.1 et A-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 4.1). Il s'agit donc pour le Tribunal de céans d'examiner si l'autorité inférieure a, comme l'affirme le recourant 1, violé son droit d'être entendu en omettant de l'informer sur l'ouverture de la procédure d'entraide concernant le compte bancaire UBS dont la société Y._____ est titulaire.

E. 4.1.2

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu - découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. - en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision (cf. ATF 125 V 332 consid. 3a p. 335), celui d'avoir accès au dossier (cf. ATF 131 V 35 consid. 4.2, 129 I 249 consid. 4.1) ainsi que celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 129 I 249 consid. 3, 127 I 54 consid. 2b p. 56, 126 I 15 consid. 2a/aa). S'agissant plus précisément du droit de fournir des preuves, la jurisprudence a exposé que l'autorité avait l'obligation, sous l'angle du droit d'être entendu, de donner suite aux offres de preuve présentées en temps utile et dans les formes requises, à moins qu'elles ne soient manifestement inaptes à apporter la preuve ou qu'il s'agisse de prouver un fait sans pertinence (cf. ATF 131 I 153 consid. 3, 124 I 241 consid. 2, 121 I 306 consid. 1b). En outre, l'autorité n'a pas l'obligation

d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais elle peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, lui paraissent pertinents (cf. ATF 126 I 97 consid. 2b et les arrêts cités; arrêt du Tribunal fédéral 4P.312/2006 du 27 février 2007 consid. 6.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 5.1.2 et la référence citée). En ce qui concerne l'accès aux éléments de preuve pertinents figurant au dossier, il suffit que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (cf. ATF 128 V 272 consid. 5b/bb in fine, 112 Ia 202 consid. 2a). Le droit d'être entendu, notamment celui de consulter les pièces du dossier, est également expressément garanti par la PA (cf. art. 26 ss PA), qui reprend, pour l'essentiel, la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée (cf. Moor, op. cit., p. 275 et 286). Ainsi, l'art. 26 al. 1 PA prévoit que la partie ou son mandataire a le droit de consulter tous les actes servant de moyens de preuves au siège de l'autorité appelée à statuer (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 5.1.2 et la référence citée). Enfin, l'art. 20e OCDI-US 96 garantit également des droits de procédure à la personne concernée par une demande d'échange de renseignements de l'autorité américaine compétente. Il dispose que l'AFC notifie à la personne concernée qui a désigné un mandataire suisse habilité à recevoir les notifications, la décision adressée au détenteur de renseignements ainsi qu'une copie de la demande de l'autorité américaine compétente, pour autant que la demande n'exige pas expressément le maintien du secret (art. 20e al. 1 OCDI-US 96). Si la personne concernée n'a pas désigné de mandataire habilité à recevoir des notifications, la notification devra être entreprise par l'autorité américaine compétente selon le droit américain. Simultanément, l'AFC fixe à la personne concernée un délai pour consentir à l'échange de renseignements ou pour désigner un mandataire habilité à recevoir des notifications (art. 20e al. 2 OCDI-US 96). La personne concernée peut, sauf exceptions, prendre part à la procédure et consulter le dossier (art. 20e al. 3 OCDI-US 96).

E. 4.1.3

Une violation du droit d'être entendu peut, à titre exceptionnel, être considérée comme guérie lorsque la cognition de l'instance de recours n'est pas limitée par rapport à celle de l'instance inférieure et qu'il n'en résulte aucun préjudice pour le recourant (cf. ATF 126 V 130 consid. 2b p. 132, 124 II 132 consid. 2d p. 128).

E. 4.2

En l'occurrence, le recourant 1 fait valoir qu'il n'aurait pas été informé de l'ouverture de la procédure d'entraide administrative le concernant. Son droit d'être entendu aurait ainsi été violé car il n'aurait pas eu la possibilité de participer à la procédure devant l'autorité intimée. Cette dernière ne lui aurait pas non plus demandé l'autorisation de requérir auprès de l'IRS des copies des déclarations FBAR pour la période considérée, contrairement à ce que prévoit le chiffre 2/B/b de l'Annexe à la Convention 10. L'autorité intimée reconnaît que le droit d'être entendu du recourant 1 a été violé et conclut à l'admission partielle du recours (cf. les faits let. K ci-avant).

E. 4.3

En l'espèce, le droit d'être entendu du recourant 1 n'a été respecté à aucun stade de la procédure devant l'autorité intimée dont le recourant 1 ignorait même l'existence. En particulier, comme l'AFC l'indique elle-même dans la décision entreprise, le recourant 1 n'a pas été invité à fournir à l'AFC l'autorisation de requérir auprès de l'IRS des copies des déclarations FBAR pour la période considérée. Bien que la recourante 2, dans ses

observations du 9 août 2010 formulée devant l'autorité intimée, ait conclu à ce que le recourant 1 ne soit pas considéré comme ayant droit économique du compte bancaire détenu par la recourante 2, il se justifie, tant par équité que par respect du principe de l'égalité des armes, que l'AFC prenne une nouvelle décision après avoir donné l'occasion au recourant 1 d'exercer son droit d'être entendu et, en particulier, après lui avoir demandé l'autorisation d'obtenir de l'IRS une copie de ses déclarations FBAR pour les années déterminantes. La violation du droit d'être entendu n'est pas susceptible d'être réparée dans le cadre de la présente procédure de recours, ce d'autant plus que le recours devant l'autorité de céans n'est pas précédé d'une procédure de réclamation ou de recours et que l'arrêt du Tribunal administratif fédéral est définitif (cf. consid. 6 ci-après). En raison du caractère formel de la garantie constitutionnelle, la violation du droit d'être entendu entraîne l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès des recourants sur le fond (cf. ATF 126 V 132 consid. 2b et les arrêts cités; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6556/2010 du 7 janvier 2011 consid. 5.3 et A-3786/2010 du 15 juillet 2010 et les références citées). En conséquence, le recours du recourant 1 doit être déclaré bien-fondé s'agissant du grief de violation du droit d'être entendu. La décision entreprise est annulée et l'affaire renvoyée à l'autorité inférieure pour qu'elle donne au recourant 1 la possibilité d'exercer son droit d'être entendu et en particulier de se déterminer (cf. consid 4.1 ci-avant; art. 20e OCDE-US 96). Dans le cadre de la nouvelle décision que l'AFC est appelée à prendre, elle devra en particulier examiner à nouveau si les conditions pour accorder l'échange de renseignements sont remplies.

E. 4.4

En raison de l'admission du recours du recourant 1 et de l'annulation de la décision de l'AFC du 10 novembre 2010 - ici attaquée - le recours de la recourante 2 est devenu sans objet, de sorte que la cause relative à cette dernière doit être radiée du rôle.

E. 5.1

A teneur de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Ceux-ci sont fixés selon l'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). 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 (cf. art. 5 FITAF). Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (cf. art. 63 al. 2 PA). Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 ss FITAF). Lorsqu'une procédure devient sans objet, le tribunal examine s'il y a lieu d'allouer des dépens, l'art. 5 FITAF s'appliquant dans ce cas par analogie (cf. art. 15 FITAF; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6711/2010 du 1er décembre 2010 consid. 4.1).

E. 5.2

Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, en cas de renvoi de l'affaire à l'instance précédente pour nouvelle décision, mais dont l'issue reste ouverte, la partie recourante est considérée comme ayant obtenu gain de cause (cf. ATF 132 V 215 consid. 6.1; Marcel Maillard, in : Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [éditeurs], Zurich 2009, n° 14 ad art. 63 PA). En outre, lorsqu'une procédure est devenue sans objet en raison du comportement de l'autorité inférieure dans le cadre de la procédure s'étant

déroulée devant elle, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'Etat (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6711/2010 du 1er décembre 2010 consid. 4.2). Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'Etat (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3786/2010 du 15 juillet 2010 et les références citées). L'avance de frais versée par les recourants, d'un montant de CHF 30'000.--, leur est restituée. Les recourants, qui sont représentés par un avocat, ont en outre droit à une indemnité à titre de dépens pour les frais encourus devant le Tribunal de céans, laquelle, compte tenu du degré de complexité de la présente cause, du travail effectivement nécessaire et du tarif horaire retenu (cf. art. 10 al. 1 et 2 FITAF), est arrêtée à CHF 12'500.--, montant mis à la charge de l'autorité intimée.

E. 6

La voie du recours au Tribunal fédéral n'est pas ouverte à l'encontre du présent arrêt (cf. art. 83 let. h de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]).

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