Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour I
A-6711/2010
{T 0/2}

Arrêt du 1er décembre 2010

Composition

Daniel de Vries Reilingh (président du collège),
Pascal Mollard, Daniel Riedo, juges,
Celia Clerc, greffière.

Parties

X._____, ***,
recourante 1

Y._____, ***,
recourante 2

Z._____, ***,
recourant 3

tous représentés par A._____, ***,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Task Force Amtshilfe USA,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Entraide administrative (CDI-US).

Faits :

A.
La Confédération suisse (ci-après : la Suisse) et les Etats-Unis d'Amérique (ci-après : Etats-Unis) ont conclu, en date du 19 août 2009, un accord concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis relative à la société de droit suisse UBS SA (Accord 09, RO 2009 5669). En vertu de cet accord, la Suisse s'est engagée à traiter la demande d'entraide administrative des Etats-Unis concernant les clients américains d'UBS SA selon les critères établis dans l'annexe à l'Accord 09, ainsi que conformément à la Convention du 2 octobre 1996 entre la Suisse et les Etats-Unis en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-US 96, RS 0.672.933.61). Se fondant sur lesdits critères, les parties à l'Accord 09 ont estimé que la demande d'entraide administrative portait sur environ 4'450 comptes ouverts ou clos. La Suisse s'est en outre engagée à mettre sur pied une unité opérationnelle spéciale permettant à l'Administration fédérale des contributions (AFC), dans le cadre de la demande d'entraide précitée, de rendre ses décisions finales dans un délai de 90 jours s'agissant des 500 premières décisions et les décisions restantes dans les 360 jours suivant la date de la réception de ladite demande.

B.
Le 31 août 2009, l'administration fiscale américaine (Internal Revenue Service à Washington, IRS) a adressé à l'AFC une demande d'entraide administrative, en invoquant l'Accord 09. Cette demande est fondée sur l'art. 26 CDI-US 96, le protocole d'accord faisant partie intégrante de la CDI-US 96, ainsi que sur l’accord mutuel du 23 janvier 2003 entre l'AFC et le département du trésor des Etats-Unis portant sur l’application de l'art. 26 CDI-US 96. L'IRS a requis les informations concernant des contribuables américains qui, durant la période du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2008, ont eu le droit de signature ou un autre droit de disposer des comptes bancaires détenus, surveillés ou entretenus par une division d'UBS SA ou une de ses succursales ou filiales en Suisse.

C.
Le 1er septembre 2009, l'AFC a pris une décision à l'encontre d'UBS SA exigeant des renseignements au sens de l'art. 20d al. 2 de l'Ordonnance du 15 juin 1998 concernant la convention de double imposition

américano-suisse du 2 octobre 1996 (OCDI-US 96, RS 672.933.61). Elle a décidé d'ouvrir une procédure d'entraide administrative et a requis d'UBS SA, dans les délais fixés à l'art. 4 de l'Accord 09, de fournir en particulier les dossiers complets des clients tombant sous l'annexe à l'Accord 09.

D.
Par arrêt A-7789/2009 du 21 janvier 2010 (publié partiellement in : ATAF 2010/7), le Tribunal administratif fédéral a admis un recours contre une décision finale de l'AFC qui concernait, conformément à l'annexe de l'Accord 09, une contestation relevant de la catégorie mentionnée au ch. 2 lettres A/b (ci-après : catégorie 2/A/b). Il a considéré que l'Accord 09 était un accord amiable qui devait rester à l'intérieur du cadre fixé par la convention dont il dépendait, soit la CDI-US 96, selon laquelle l'entraide administrative est accordée seulement en cas de fraude fiscale, mais pas en cas de soustraction d'impôt. Compte tenu de cet arrêt, le Conseil fédéral a – après de nouvelles négociations avec les Etats-Unis – conclu le 31 mars 2010 un protocole modifiant l'Accord entre la Suisse et les Etats-Unis concernant la demande de renseignements de l'Internal Revenue Service des Etats-Unis relative à la société de droit suisse UBS SA, signé à Washington le 19 août 2009 (ci-après : Protocole 10, RO 2010 1459). Le Protocole 10 est applicable à titre provisoire dès le jour de sa signature par les parties (art. 3 al. 2 Protocole 10).

E.
Par arrêté fédéral du 17 juin 2010 portant approbation de l'accord entre la Suisse et les Etats-Unis concernant la demande de renseignements relative à UBS SA, et du protocole modifiant cet accord (RO 2010 2907), l'Assemblée fédérale a approuvé l'Accord 09 et le Protocole 10 et autorisé le Conseil fédéral à les ratifier (la version consolidée de l'Accord 09 et du Protocole 10 est publiée au RS 0.672.933.612 et est désignée ci-après comme Convention 10, la langue originale de cette convention étant l'anglais). L'arrêté fédéral précité n'a pas été soumis au référendum facultatif en matière de traités internationaux selon l'art. 141 al. 1 lettre d ch. 3 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101).

F.
Le 15 juillet 2010, le Tribunal administratif fédéral a rendu un arrêt dans l'affaire pilote A-4013/2010 au sujet de la validité de la Convention 10 et

a notamment jugé que la Convention 10 le liait pleinement au sens de l'art. 190 Cst.

G.
Le dossier de feu W._____ comme ayant droit économique de la fondation B._____, à ***, concerné par la présente procédure a été transmis par UBS SA à l'AFC le 9 novembre 2009. Dans sa décision finale du 16 août 2010, l'AFC est arrivée à la conclusion que toutes les conditions étaient réunies pour accorder l'entraide administrative à l'IRS et fournir les documents édités par UBS SA. Cette décision concernant « W._____, *** » a été notifiée à l'Etude d'avocats Bill Isenegger Ackermann SA. Elle a également été notifiée à A._____, en tant que (ancien) conseil de la fondation B._____, dissoute et radiée du registre du commerce *** le 22 octobre 2009.

H.
Par acte du 16 septembre 2010, X._____, Y._____ et Z._____ (ci-après : les recourants), tous représentés par A._____, ont interjeté recours contre la décision finale susdite auprès du Tribunal administratif fédéral. Les recourants ont conclu – sous suite de frais et dépens – principalement à ce que la nullité de la décision entreprise soit constatée et subsidiairement à son annulation. W._____ ayant disparu en mer le 29 novembre 1999 et son décès ayant été officiellement constaté le 15 octobre 2001, les recourants font valoir que la décision entreprise concerne une personne décédée si bien qu'elle serait nulle. Ils font en outre valoir notamment une violation de leur droit d'être entendu et, enfin, que les conditions de l'entraide ne seraient en l'occurrence pas remplies.

I.
Dans sa réponse du 5 novembre 2010, l'AFC a proposé l'admission partielle du recours.

J.
Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.

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.

1.2 L'art. 33a al. 1 PA prévoit que la procédure est conduite dans l'une des quatre langues officielles (énoncées à l'art. 70 al. 1 Cst.) et qu'il s'agit, en règle générale, de la langue dans laquelle les parties ont déposé ou déposeraient leurs conclusions. Dans la procédure de recours, la langue est celle de la décision attaquée. Si les parties utilisent une autre langue officielle, celle-ci peut être adoptée (art. 33a al. 2 PA). En l'espèce, la décision entreprise est rédigée en allemand alors que les recourants ont procédé en français. L'autorité intimée a déposé sa réponse du 5 novembre 2010 en français et a expressément consenti à ce que la procédure soit menée dans cette langue. Par conséquent, la langue de la présente procédure – plus particulièrement celle du présent arrêt – est le français (cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3418/2010 du 8 juillet 2010 consid. 2, A-3939/2010 du 18 octobre 2010 consid. 1.1).

1.3

1.3.1 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 (lettre a), est spécialement atteint par la décision attaquée (lettre b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (lettre 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 (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 (art. 62 al. 4 PA; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3817/2008 du 20 juillet 2010 consid. 1.3.1).

1.3.2 La capacité d'ester en justice (Prozessfähigkeit) est la faculté de mener soi-même le procès ou de désigner soi-même un mandataire qualifié pour le faire. Elle appartient à toute personne qui la capacité d'être partie (Parteifähigkeit), c'est-à-dire à toute personne qui a la faculté de figurer comme partie dans un procès. Aussi bien la capacité d'être partie que la capacité d'ester en justice sont des notions de procédure et relèvent donc, théoriquement, du droit de procédure applicable. Elle découlent néanmoins du droit matériel puisque la capacité d'être partie appartient à quiconque a la jouissance des droits civils, de même que la capacité d'ester en justice est le corollaire de l'exercice des droits civils (ATF 117 II 494 consid. 2). Ces questions sont régies par le droit fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 5A_329/2009 du 9 septembre 2010 consid. 2.1 et les références citées).

1.3.3 En vertu du droit interne suisse, la communauté héréditaire comme telle n'a pas la personnalité juridique et n'a point qualité pour ester en justice. Tant que la succession n'est pas partagée, tous les biens qu'elle comporte sont la propriété commune des héritiers. Ceux-ci ne peuvent disposer de l'un ou l'autre d'entre eux, car la part héréditaire ne confère à l'héritier aucun droit direct sur un bien déterminé de la succession (ATF 99 II 21 et 375). Seul l'ensemble des héritiers ou leur représentant est donc en droit de faire valoir les droits appartenant à la communauté (PETER C. SCHAUFELBERGER, in Honsell/Vogt/Geiser [éditeurs], Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch II, 2ème éd., Bâle/Genève/Munich 2003, n. 26 ad art. 602 CC; BARBARA GRAHAM-SIEGENTHALER, in Amstutz et al. [éditeurs], Handkommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zurich/Bâle/Genève 2007, n. 15 ad art. 602 CC). Les héritiers doivent ainsi en principe agir en commun pour obtenir une prestation ou pour faire constater un droit (ATF 54 II 243).

1.3.4 En l'occurrence, le recours a été interjeté par X._____, Y._____ et Z._____, qui se disent les héritiers de feu W._____, décédé le 29 novembre 1999. Selon le règlement n° 1 de la fondation B._____, ils ont été les bénéficiaires de ladite fondation, chacun par parts égales à concurrence d'un tiers, des avoirs de la fondation, depuis le décès de feu W._____. En tant que bénéficiaires de la fondation B._____, titulaire du compte bancaire dont l'AFC a autorisé la trans-

mission à l'IRS dans la décision entreprise, les recourants ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification, sont spécialement atteints par celle-là et ont en outre été privés de la possibilité de prendre part à la procédure devant l'autorité inférieure (art. 48 al. 1 PA; consid. 1.3.1 ci-avant).

2.

2.1 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. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6ème éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, n. 1758 ss). Le droit fédéral au sens de cette disposition comprend les droits constitutionnels des citoyens (ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2ème éd., Zurich 1998, n. 621). Le droit conventionnel en fait également partie (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 (ATF 121 V 246 consid. 2b p. 249 et les références citées).

2.2 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). En conséquence, 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1857/2007 et A-1911/2007 du 6 avril 2010 consid. 2.1).

3.

3.1 Seuls peuvent être annulés les actes qui, sans l'existence de la cause d'annulabilité prévue par la loi, seraient efficaces et valables. Les actes inefficaces parce qu'ils ne satisfont pas aux exigences lé-

gales, de même que les actes radicalement nuls ou désignés comme tels par la loi sont d'emblée dénués d'effet (unwirksam, wirkungslos). L'inefficacité et la nullité doivent être relevées d'office par toute autorité (arrêt du Tribunal fédéral 1C_280/2010 du 16 septembre 2010 consid. 3.1; ATF 122 I 97 consid. 3a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4013/2007 du 22 décembre 2008 consid. 4.1.3).

3.2 Selon un principe général, la nullité d'un acte commis en violation de la loi doit résulter ou bien d'une disposition légale expresse, ou bien du sens et du but de la norme en question (ATF 119 II 147 consid. 4a p. 155 et les arrêts cités). En d'autres termes, il n'y a lieu d'admettre la nullité, hormis les cas expressément prévus par la loi, qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (cf. ATF 121 III 156 consid. 1). Ainsi, d'après la jurisprudence, la nullité d'une décision n'est admise que si le vice dont elle est entachée est particulièrement grave, est manifeste ou du moins facilement décelable et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision; en revanche, de graves vices de procédure, ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision sont des motifs de nullité (arrêt du Tribunal fédéral 1C_280/2010 du 16 septembre 2010 consid. 3.1; ATF 133 II 366 consid. 3.2, 132 II 21 consid. 3.2, 129 I 361 consid. 2, 122 I 97 consid. 3a, 116 Ia 215 consid. 2c).

3.3 En procédure civile, la doctrine considère que les conditions de la nullité sont remplies lorsque le jugement a été rendu à l'endroit d'une partie inexistante (FABIENNE HOHL, Procédure civile, t. II, 2002, n. 1881 ss, p. 88 s; WALTHER J. HABSCHEID, Schweizerisches Zivilprozess- und Gerichtsorganisationsrecht, 2e éd. 1990, n. 459 p. 259) ou au bénéfice d'une immunité de juridiction (HANS ULRICH WALDER, Zur Bedeutung des Begriffes absolut nichtiger Urteile im Lichte der schweizerischen Gesetzgebung und Rechtslehre, in Mélanges Habscheid, Bielefeld 1989, p. 335 ss, spéc. p. 339; contra: HABSCHEID, op. cit., n. 459 p. 259). Un recours en annulation ne permettrait pas de réparer de tels vices sans réitérer l'irrégularité, puisqu'il supposerait qu'une partie inexistante agisse en justice ou qu'une personne jouissant d'une immunité soit contrainte de le faire. Toutefois, en dehors de ces cas exceptionnels – dont font également partie les cas suivants : le jugement rendu sans qu'aucune demande n'ait été formée, celui qui statue dans une cause

complètement étrangère aux attributions du juge (par exemple un divorce prud'homal), celui qui est impossible à exécuter ou qui crée une situation inconnue du droit, ainsi que celui qui condamne à une prestation illicite ou contraire aux moeurs (HOHL, op. cit., t. II, 2002, n. 1881 ss p. 88 s; HABSCHEID, op. cit. n. 459 p. 259), soit tous des jugements dont l'exécution troublerait gravement l'ordre juridique – un acte juridictionnel est seulement annulable (arrêt du Tribunal fédéral 6B_860/2008 du 10 juillet 2009 consid. 2.1; HOHL, op. cit., n. 1880 p. 88; HABSCHEID, op. cit., n. 455 p. 257). Ces règles s'appliquent également en procédure pénale (arrêt du Tribunal fédéral 6B_860/2008 du 10 juillet 2009 consid. 2.1; ROBERT HAUSER/ERHARD SCHWERI/KARL HARTMANN, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6e éd., Bâle/Genève/Munich 2005, § 84 n. 2 p. 421) et il n'y a en principe pas de raison de s'en écarter en droit administratif.

3.4 Rendue à l'égard de W._____ – disparu en mer le 29 novembre 1999 et dont le décès a été constaté le 15 octobre 2001 – et notifiée à celui-là, la décision attaquée a été rendue à l'égard d'une personne décédée, c'est-à-dire inexistante au moment où la décision a été prise. Ce vice est particulièrement grave et manifeste et la constatation de la nullité de la décision du 16 août 2010 ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Bien qu'il s'agisse d'un vice de fond, il est d'une gravité telle que la nullité s'impose. Le système d'annulation ne conférerait en effet pas la protection nécessaire. L'ignorance de la cause de nullité par l'autorité inférieure n'est dans ce contexte pas déterminante. Le Tribunal de céans ne peut ainsi que constater la nullité de la décision attaquée.

Il n'est dès lors pas nécessaire d'examiner les autres arguments invoqués par les recourants. En particulier, le Tribunal de céans peut se dispenser de vérifier si le droit d'être entendu des recourants a été violé, violation par ailleurs admise par l'autorité intimée.

4.

4.1 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 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures ni des autorités fédérales recourantes ou déboutées (cf. art. 63 al. 2 PA). 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 (art. 15 FITAF).

4.2 En l'espèce, les recourants ont été contraints de former recours afin que la nullité de la décision attaquée soit prononcée. La présente procédure ayant été occasionnée par l'autorité intimée, qui a pris une décision radicalement nulle, les frais devraient être mis à sa charge. Toutefois, en application de l'art. 63 al. 2 PA, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'Etat. L'avance de frais versée par les recourants, d'un montant de Fr. 20'000.--, leur est restituée.

Le Tribunal de céans estime qu'il y a lieu d'allouer une indemnité de dépens aux recourants – représentés par un avocat – qui ont dû former recours pour faire constater la nullité de la décision entreprise. Compte tenu du degré de complexité de la présente cause, du travail effectivement nécessaire et du tarif horaire retenu (cf. art. 14 al. 1 et 2 FITAF), l'indemnité de dépens est arrêtée à Fr. 10'000.--, montant mis à la charge de l'autorité inférieure.

4.3 La voie du recours en matière de droit public 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]).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
La décision prise le 16 août 2010 par l'AFC à l'égard de W._____, ***, est nulle.

2.
Il n'est pas entré en matière sur le recours.

3.
Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais effectuée par les recourants, d'un montant de Fr. 20'000.--, leur est restituée.

4.
Il est octroyé aux recourants une indemnité de dépens de Fr. 10'000.--, à charge de l'autorité inférieure.

5.
Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Recommandé)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Recommandé)

Le président du collège : La greffière :

Daniel de Vries Reilingh Celia Clerc

Expédition :