Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-7401/2014

Arrêt du 24 mars 2015

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Sara Friedli, greffière.

Parties

1. **A._____,**
2. **B._____,**
les deux représentées par Maître Nicolas Candaux,
recourantes,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

Entraide administrative (CDI-F).

Vu

les trois demandes d'assistance administrative en matière fiscale déposées par la Direction Générale des Finances Publiques française (ci-après : autorité requérante française) le 24 mai 2011 au sujet de la société française C._____,

la décision finale de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure) du 18 novembre 2014 – adressée à la société française C._____ (personne concernée), à la société D._____, succursale de X._____ (personne habilitée à recourir 1), à la société irlandaise B._____ (personne habilitée à recourir 2) et à la société suisse A._____ (personne habilitée à recourir 3) – par laquelle celle-ci donne suite à la demande de l'autorité requérante française,

le recours déposé par la société irlandaise B._____ (ci-après : recourante 1) et la société suisse A._____ (ci-après : recourante 2) contre ladite décision le 18 décembre 2014, par lequel elles concluent au rejet de la demande d'assistance administrative,

l'ordonnance du Tribunal administratif fédéral du 5 février 2015, par laquelle l'autorité inférieure a été invitée à préciser dans quelle mesure la société C._____ a été intégrée à la procédure et, le cas échéant, à justifier d'une éventuelle notification de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative à cette dernière,

le courrier du représentant des recourantes du 25 février 2015, indiquant non seulement que la société C._____ ne serait pas au courant de la procédure d'assistance administrative, mais aussi que le contrôle fiscal à l'origine de ladite demande serait clos depuis le 30 juillet 2012,

la réponse de l'autorité inférieure du 27 février 2015, par laquelle celle-ci conclut au rejet du recours, en indiquant que, dans la mesure où C._____ n'entretient pas de relations bancaires avec la banque détentrice des informations, cette dernière n'a pas pu être sollicitée pour l'informer de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative; que ladite société aurait néanmoins été intégrée à la présente procédure au stade de la décision finale du 18 novembre 2014 publiée dans la Feuille fédérale,

et considérant

1.
que l'assistance administrative en matière fiscale internationale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 672.5), entrée en vigueur le 1er février 2013,

que, vu les dispositions transitoires de cette loi (cf. art. 24 LAAF), la demande d'assistance administrative litigieuse, déposée le 24 mai 2011, est soumise au régime de l'ancienne ordonnance du 1er septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI, RO 2010 4017),

que le Tribunal administratif fédéral est compétent pour statuer sur le présent recours (cf. art. 48 OACDI; art. 32 s. LTAF),

que la présente procédure est soumise aux règles générales de procédure, sous réserve des dispositions spécifiques de l'OACDI (cf. art. 13 al. 4 OACDI),

que le recours répond manifestement aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (cf. art. 50 al. 1 et art. 52 PA),

que les recourantes ont indubitablement qualité pour recourir (cf. art. 13 al. 2 OACDI),

qu'il y a lieu d'entrer en matière,

que le Tribunal jouit d'un plein pouvoir de cognition et qu'il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (cf. art. 49 et art. 62 al. 4 PA),

2.
que l'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (ci-après : CDI-F, RS 0.672.934.91) et le chiffre XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel, publié également au RS 0.672.934.91),

que ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683),

que ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance administrative qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. art. 11 al. 3 de l'Avenant du 27 août 2009),

que les renseignements demandés ici par la France, qui concernent les années 2010, 2011 et 2012, entrent dans le champ d'application temporel de l'art. 28 CDI-F et du ch. XI du Protocole additionnel dans leur nouvelle teneur (cf. arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.1),

3.

3.1.

que selon l'art. 4 al. 2 OACDI, avant la remise des renseignements, l'AFC informe par écrit la personne concernée ainsi que toute personne qui a qualité pour recourir conformément à l'art. 48 PA de la nature et de l'étendue des renseignements qu'elle doit transmettre,

qu'en principe, si la personne concernée est domiciliée à l'étranger, l'AFC invite le détenteur des renseignements à faire désigner par celle-ci une personne en Suisse habilitée à recevoir des notifications; qu'elle fixe un délai à cette démarche (art. 10 al. 1 OACDI),

que si la personne concernée ne désigne pas une personne habilitée à recevoir des notifications, l'AFC l'informe de la procédure d'assistance administrative pendante par l'intermédiaire de l'autorité requérante; que simultanément, l'AFC fixe à la personne concernée un délai pour désigner une personne en Suisse habilitée à recevoir des notifications; que l'AFC peut informer directement la personne concernée si l'autorité requérante y consent expressément (art. 10 al. 2 OACDI),

que, de manière générale, la personne concernée doit être informée de la demande d'assistance après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (cf. arrêt du TAF A-6624/2010 du 25 février 2011 consid. 5; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n. 158 ss ad art. 14 LAAF et les réf. cit.),

que la preuve de cette notification incombe à l'AFC (cf. arrêt du TAF A-6624/2010 du 25 février 2011 consid. 2.3 et 5; par analogie, Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale [ci-après : Message LAAF], FF 2011 5771, 5793 s.; MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in : Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n. 376 ad art. 14 LAAF),

que, lorsque l'AFC ne parvient pas à prouver devant le Tribunal administratif fédéral qu'elle a notifié l'existence de la procédure d'assistance administrative à la personne concernée avant de rendre sa décision finale, l'on considère qu'elle a violé le droit d'être entendu de cette dernière (cf. arrêt du TAF A-6624/2010 du 25 février 2011 consid. 5; SCHODER, op. cit., n. 158 ss ad art. 14 LAAF et les réf. cit.),

que le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit, si elle est particulièrement grave, à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 134 V 97; 127 V 431 consid. 3d/aa; ATAF 2013/23 consid. 6.1.3; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, 2e éd. 2006, n. 1346),

qu'en particulier, le défaut de notification de l'existence d'une procédure d'assistance à la personne concernée entraîne l'annulation de la décision finale, car sa réparation devant le Tribunal administratif fédéral est en principe exclue (cf. arrêt du TAF A-6624/2010 du 25 février 2011 consid. 5; SCHODER, op. cit., n. 158 ss ad art. 14 LAAF et les réf. cit.),

que l'annulabilité de la décision est la règle, la nullité l'exception (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 366; BENÔIT BOVAY, Procédure administrative, 2000, p. 280; PHILIPPE WEISSENBERGER, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2009, n. 68 ad art. 61 PA),

que l'annulation ne peut être prononcée que par l'autorité de recours, saisie dans le délai de recours; qu'il suffit que l'intéressé saisisse valablement l'instance de recours et que celle-ci, appliquant le droit d'office, pourra annuler la décision attaquée si elle retient la violation pour fondée, même si le recourant n'a pas invoqué le vice déterminant (cf. MOOR/POLTIER, op. cit., p. 362),

que seuls peuvent être annulés les actes qui, sans l'existence de la cause d'annulabilité prévue par la loi, seraient efficaces et valables (cf. ATF 137 I 273 consid. 3.1; 122 I 97 consid. 3a; BOVAY, op. cit., p. 279),

que les actes nuls sont en revanche d'emblée dénués d'effet (cf. ATF 137 I 273 consid. 3.1; 122 I 97 consid. 3a; BOVAY, op. cit., p. 279),

qu'hormis les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité d'une décision – soit son inefficacité absolue, qui doit être constatée en tout temps et d'office par toutes les autorités saisies, de même que par la voie d'un recours – qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système de l'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.1; 137 I 273 consid. 3.1; 133 II 366 consid. 3.1 s.; 132 II 342 consid. 2.1; 129 I 361 consid. 2; 122 I 97 consid. 3a; arrêt du TAF A-5682/2011 du 3 avril 2012 consid. 1.2.2),

que d'après la théorie de l'évidence (*Evidenztheorie*) élaborée par la jurisprudence, la nullité n'est reconnue que (1) si le vice, dont la décision est entachée, est particulièrement grave, (2) s'il est manifeste ou du moins facilement décelable et (3) si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit (cf. arrêt du TF 5A_349/2011 du 25 janvier 2012 consid. 4.4.3; ATF 138 II 501 consid. 3.1; 137 I 273 consid. 3.1; 136 II 489 consid. 3.3; 133 II 366 consid. 3.2, 132 II 342 consid. 2.1 s., 132 II 21 consid. 3.1; 129 I 361 consid. 2.1; ATAF 2008/8 consid. 6.2; arrêt du TAF A-5926/2012 du 9 avril 2013 consid. 2.2.1 et les réf. cit.; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 910 et les réf. cit., BOVAY, op. cit., p. 279; WEISSENBERGER, op. cit., n. 69 ss ad art. 61 PA; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, Droit administratif, 2e éd. 2013, n. 648),

qu'il s'agit de trois conditions cumulatives qui amènent l'autorité à procéder à une pesée d'intérêts contradictoires (cf. ATF 137 I 273 consid. 3.1; TANQUEREL, op. cit., n. 910 et les réf. cit.; ZEN-RUFFINEN, op. cit., n. 649),

que de graves vices de procédure (violation des règles essentielles de procédure), ainsi que l'incompétence qualifiée, fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a rendu la décision, sont, d'après la jurisprudence, des motifs de nullité (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.1; 137 I 273 consid. 3.1; 133 II 366 consid. 3.1 s.; 132 II 342 consid. 2.1; 130 III 430 consid. 3.3; 129 I 361 consid. 2.1; arrêt du TAF A-5926/2012 du 9 avril 2013 consid. 2.2.1 et les réf. cit.; BOVAY, op. cit., p. 281; TANQUEREL, op. cit., n. 913 et les réf. cit.; WEISSENBERGER, op. cit., n. 71 ad art. 61 PA),

que certes, la violation du droit d'être entendu est en soi guérissable et ne conduit en règle générale qu'à l'annulabilité de la décision entachée du vice; que cependant, s'il s'agit d'un manquement particulièrement grave aux droits essentiels des parties, la violation du droit d'être entendu entraîne la nullité; que tel est en particulier le cas quand la personne concernée par une décision, à défaut d'avoir été correctement informée,

ignore tout de la procédure ouverte à son encontre et, partant, n'a pas eu l'occasion d'y prendre part (cf. ATF 136 III 571 consid. 6.2; 129 I 361 consid. 2, JdT 2004 II 47; TANQUEREL, op. cit., n. 916; MOOR, op. cit., p. 373; ZEN-RUFFINEN, op. cit., n. 653),

que, lorsque le vice n'affecte qu'une partie de l'acte, seule cette partie sera invalidée, si l'on peut estimer que l'acte eût été pris même en son absence; que l'irrégularité n'entraîne donc que les conséquences nécessaires; que, valable pour l'annulation, cette solution s'applique également à la nullité (cf. MOOR, op. cit., p. 363),

3.2.
que, si l'autorité de recours constate la violation du droit d'être entendu, elle renvoie la cause à l'instance inférieure, qui devra entendre la personne concernée et adopter une nouvelle décision, quand bien même sur le fond celle-ci ne s'écartera pas de la solution qu'elle avait retenue lors de la décision annulée (cf. ATF 125 I 113 consid. 3),

que le droit d'être entendu sert non seulement à établir correctement les faits, mais constitue également un droit indissociable de la personnalité, garantissant à un particulier de participer à la prise d'une décision qui touche sa position juridique; que 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 influer sur le sort de la décision (cf. ATF 125 V 332 consid. 3a), 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; 126 I 15 consid. 2a/aa),

qu'en tant que droit de participation, le droit d'être entendu englobe donc tous les droits qui doivent être attribués à une partie pour qu'elle puisse faire valoir efficacement son point de vue dans une procédure (cf. ATF 132 II 485 consid. 3.2; 129 II 497 consid. 2.2),

que le droit de s'exprimer signifie que l'intéressé a le droit de faire valoir son point de vue, c'est-à-dire d'exposer ses arguments de fait et de droit, de prendre position sur les éléments du dossier, de répondre aux arguments de la partie adverse ou de l'auteur de la décision attaquée,

3.3.
qu'en l'espèce, il apparaît qu'en tout cas la personne concernée par la demande d'assistance administrative en cause, à savoir la société française C._____, n'a pas été informée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative, comme l'a d'ailleurs admis l'autorité inférieure et comme l'ont confirmé les recourantes (cf. réponse de l'AFC du 27 février 2015; courrier des recourantes du 25 février 2015),

que, de ce fait, la personne concernée a été exclue de la procédure d'assistance administrative et elle n'a pas eu l'occasion de s'exprimer avant le prononcé de la décision finale de l'AFC du 18 novembre 2014,

que, dès lors, son droit d'être entendue a été violé,

que, contrairement à ce que l'AFC avance, la notification de ladite décision par la voie de la Feuille fédérale n'enlève rien au fait que celle-ci n'a pas été placée au préalable dans la position d'exercer son droit d'être entendue, soit en particulier de s'expliquer avant que la décision ne soit prise et de fournir des preuves quant aux faits de nature à l'influencer,

qu'il aurait fallu pour cela – à défaut de pouvoir faire appel au détenteur de renseignements (cf. art. 10 al. 1 OACDI) – soit que l'AFC l'informe de la procédure par l'intermédiaire de l'autorité requérante française et lui fixe un délai pour désigner une personne en Suisse habilitée à recevoir les communications, soit qu'elle l'en avise directement elle-même avec le consentement de l'autorité requérante française (cf. art. 10 al. 2 OACDI),

que, dans ces circonstances, vis-à-vis de la société française C._____, le Tribunal de céans ne peut que constater la nullité de la décision attaquée,

qu'en présence d'une violation grave du droit d'être entendu irréparable devant le Tribunal de céans, le dossier de la cause doit être envoyé à l'autorité inférieure, afin qu'elle notifie correctement l'existence de la procédure d'assistance administrative à la société française C._____, en lui octroyant un délai raisonnable pour prendre position avant le prononcé d'une nouvelle décision finale, respectant ainsi pleinement son droit d'être entendue (cf. art. 61 al. 1 PA),

que, compte tenu des particularités de la procédure d'assistance administrative qui implique la transmission à l'autorité requérante française d'informations touchant des parties étroitement liées entre elles, la nullité

de la décision attaquée vaut à l'égard de toutes les parties en présence, soit également à l'égard des recourantes,

qu'en d'autres termes, l'objet de la décision attaquée touche toutes les parties en cause de la même manière, de sorte que cette décision ne peut être déclarée nulle à l'égard de l'une et non des autres,

que, par voie de conséquence, il n'est pas possible d'entrer en matière sur le recours déposé par les recourantes, étant donné que la décision attaquée se révèle nulle, privant le recours de son objet (cf. ATAF 2008/59 consid. 4.2; décision de la Commission de recours du Département fédéral de la défense, de la protection de la population et des sports [DDPS] du 11 novembre 2005 in : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 70.38 consid. 12),

que le recours se révèle ainsi irrecevable,

4.
qu'incidemment le Tribunal s'interroge sur le fait que l'autorité inférieure ait correctement informé la succursale de X._____ D._____,

qu'il s'agit d'observer que ladite succursale non seulement est dépourvue de personnalité juridique distincte de sa société mère, mais qu'en outre elle a été radiée du registre de commerce,

que dès lors, cette succursale n'existant plus, c'est la société mère qui aurait qualité pour recourir,

que le dossier ne recèle pas d'éléments permettant de se convaincre d'une information en bonne et due forme de la société mère et qu'il appartient à l'autorité inférieure de le démontrer, de sorte qu'elle aura soin de pallier toute carence éventuelle avant sa nouvelle décision,

5.
que, vu l'issue du litige et par économie de procédure, le Tribunal de céans peut renoncer à se prononcer sur les requêtes préalables des recourantes tendant à l'obtention de documents non caviardés de la part de l'autorité inférieure,

6.
que, compte tenu de l'issue de la procédure, aucun frais de procédure n'est prélevé (cf. art. 63 al. 1 PA; art. 5 du règlement du 21 février 2008

concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]),

que l'avance de frais de 10'000 francs sera donc restituée aux recourantes une fois le présent arrêt définitif et exécutoire,

que ces dernières, qui sont représentées par un avocat, ont réclamé des dépens (cf. art. 64 al. 1 PA; art. 7 ss FITAF), auxquels elles ont droit, compte tenu du fait que leur recours est devenu sans objet, sans que cela leur soit imputable (cf. art. 5 et art. 15 FITAF),

que, sur la base du dossier, leur montant est fixé à 8'000 francs et mis à la charge de l'autorité inférieure,

(le dispositif est indiqué à la page suivante)

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
La décision finale de l'autorité inférieure du 18 novembre 2014 est déclarée nulle.

2.
Le recours est déclaré irrecevable.

3.
La cause est renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle statue à nouveau, après avoir procédé conformément aux considérants.

4.
Il n'est pas prélevé de frais de procédure. L'avance de frais de 10'000 francs sera restituée aux recourantes une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

5.
L'autorité inférieure doit verser 8'000 francs aux recourantes à titre de dépens.

6.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourantes (acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf.***; acte judiciaire)
– C._____ (notification par la voie diplomatique)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :	La greffière :
Marie-Chantal May Canellas	Sara Friedli

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. 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. 82, art. 83 let. h, art. 84*a*, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :