



Arrêt du 29 août 2016

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Salome Zimmermann, Pascal Mollard, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

A. _____,
recourante,

contre

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

Objet

assistance administrative (CDI-NL).

Remarque: Eu égard aux exigences du secret fiscal et aux intérêts dignes de protection invoqués par les personnes intéressées, le présent arrêt est publié dans une version caviardée raccourcie.

Faits :

A.
[...].

B.
[...].

C.
[...].

D.
[...].

E.
[...].

F.
[...].

G.
[...].

H.
[...].

I.
[...].

J.
[...].

K.
[...].

Les autres faits pertinents seront repris en tant que besoin dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.

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), le Tribunal administratif fédéral connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, prises par les autorités citées à l'art. 33 LTAF. Les décisions rendues par l'AFC en matière d'assistance administrative fiscale peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 19 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1).

La présente procédure est soumise aux règles générales de procédure, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF). La LAAF est applicable au cas présent (art. 24 LAAF a contrario), puisque toute demande d'assistance litigieuse a été déposée en 2014, soit après l'entrée en vigueur de la LAAF le 1^{er} février 2013.

1.2 En l'occurrence, le recours respecte les exigences formelles (art. 50 al. 1 PA et 52 al. 1 PA). La recourante dispose en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

Il y a lieu ainsi d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit quant aux conséquences de la nullité d'une décision administrative (consid. 5.5).

2.

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

3.

3.1

3.1.1 L'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst., RS 101) garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues.

3.1.2 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, 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, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 141 V 557 consid. 3, 135 I 279 consid. 2.3, arrêt du TF 2C_289/2015 du 5 avril 2016 [destiné à la publication] consid. 2.3).

3.1.3 L'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétise le droit d'être entendu (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2).

L'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre (art. 17 al. 1 LAAF). La notification présuppose une information tant de la ou des personnes concernées que des personnes dont l'AFC peut supposer qu'elles sont habilitées à recourir conformément à l'art. 14 LAAF et 19 al. 2 LAAF, afin qu'elles aient la possibilité de s'exprimer avant le prononcé de la décision. La personne habilitée à recourir 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 (art. 48 PA; arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1, A-7076/2014 du 1^{er} avril 2015 consid. 2.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

La preuve de cette notification incombe à l'AFC (arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1; MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n. 376 ad art. 14 LAAF).

3.1.4 L'AFC peut notifier plusieurs décisions finales en fonction de la personne habilitée à recourir. Ainsi, une décision envoyée à la personne concernée sera détaillée, tandis que celle adressée à une autre personne habilitée à recourir se limitera, en raison de l'obligation de confidentialité, aux informations concernant cette dernière (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.3, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.3; Message concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale du 6 juillet 2011, FF 2011 5771, 5795).

La conduite de deux procédures par l'AFC et la notification de deux décisions ayant le même contenu à deux personnes distinctes, soit à la personne visée par la procédure fiscale et à une personne habilitée à recourir, ne viole ainsi en principe pas nécessairement le droit d'être entendus des destinataires, ni leurs droits procéduraux, dans la mesure où des recours respectifs peuvent leur permettre de faire valoir leurs droits (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.1, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.1; sur l'incompatibilité de la segmentation d'une procédure avec le droit d'être entendu, voir consid. 3.2.2 ci-dessous).

3.2

3.2.1 Les motifs susceptibles de conduire à un refus ou une restriction du droit de consulter le dossier figurent à l'art. 27 al. 1 PA (décision incidente du TAF A-6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2, arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3; voir aussi art. 15 al. 2 LAAF). Selon l'art. 28 PA, une pièce dont la consultation a été refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (arrêt du TF 2C_609/2015, 2C_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1; arrêts du TAF A-5541/2014 du 31 mai 2016 consid. 3.1.3, A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3, A-3123/2008 du 27 avril 2010 consid. 2.2.1).

3.2.2 La conduite de procédures distinctes au sujet de mêmes personnes n'emporte pas nécessairement violation du droit d'être entendu (consid. 3.1.4 ci-dessus). En revanche, la décision – notifiée à une personne habilitée à recourir – ne doit pas prévoir la transmission d'informations au sujet de la personne visée par la procédure fiscale qui ne seraient pas comprises dans la décision notifiée à cette dernière personne.

Ainsi, aussi bien les questions posées par l'autorité requérante (voir art. 14 al. 1 LAAF) que les réponses envisagées (voir art. 15 al. 1 LAAF) doivent être communiquées par l'AFC à la personne visée par la procédure fiscale, sauf à violer son droit d'être entendue, respectivement son droit de participation et de consultation des pièces. Ces aspects doivent pareillement être notifiés par décision à ladite personne (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.2.1 ss, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.2.1 ss).

4.

4.1 L'annulabilité de la décision est la règle, la nullité l'exception (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1^{er} avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 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 (ATF 137 I 273 consid. 3.1, 122 I 97 consid. 3a). Les actes nuls sont en revanche d'emblée dénués d'effet (ATF 137 I 273 consid. 3.1, 129 I 361 consid. 2.3, 122 I 97 consid. 3a).

La nullité doit être relevée d'office et en tout temps (ATF 133 II 366 consid. 3.1, 129 I 361 consid. 2).

4.2 Hormis les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité d'une décision qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système de l'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (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; arrêts du TAF A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1, A-5682/2011 du 3 avril 2012 consid. 1.2.2).

D'après 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 (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, 132 II 21 consid. 3.1, 129 I 361 consid. 2.1).

4.3

4.3.1 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 (ATF 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa; ATAF 2013/23 consid. 6.1.3, arrêt du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (ATF 124 I 49 consid. 1; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 3.1.1).

4.3.2 Ainsi, la violation du droit d'être entendu est en principe guérissable et ne conduit en règle générale qu'à l'annulabilité de la décision entachée du vice. 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. 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 (ATF 136 III 571 consid. 6.2, 129 I 361 consid. 2, arrêts du TAF A-7076/2014 du 1^{er} avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

L'absence de possibilité de participer à la procédure constitue dans la même veine une violation des règles essentielles de procédure, et ainsi un grave vice de procédure, à l'instar de l'incompétence qualifiée, fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a rendu la décision; ils sont des motifs de nullité (ATF 138 II 501 consid. 3.1, 137 I 273 consid. 3.1, 133 II 366 consid. 3.1, 132 II 342 consid. 2.1; arrêts du TAF arrêt du TAF A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1; A-5926/2012 du 9 avril 2013 consid. 2.2.1).

4.3.3 En matière d'assistance administrative internationale, des violations du droit d'être entendu comme la privation de la possibilité de connaître les questions posées par l'autorité requérante et les réponses envisagées par l'AFC à ces questions ainsi que l'absence de notification de la décision relative à ces points (consid. 3.2.2 ci-dessus) entraînent la nullité intégrale de la décision en tant qu'elles équivalent à l'absence de connaissance de la procédure d'assistance administrative (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.3, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.3).

4.4

4.4.1 La décision nulle ne déployant pas d'effet juridique (consid. 4.1 ci-dessus), elle ne peut pas être l'objet de la contestation (*Anfechtungsobjekt*) dans une procédure de recours de droit administratif: il n'y a ainsi pas lieu d'entrer en matière sur un tel recours. La nullité doit être constatée dans le dispositif (ATF 132 II 342 consid. 2.3; ATAF 2008/59 consid. 4.3, arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-2433/2015 du 9 juillet 2015 consid. 5).

Lorsque le vice n'affecte qu'une partie de l'acte, seule cette partie est nulle, si l'on peut estimer que l'acte eût été pris même en son absence (arrêts du TAF A-2433/2015 du 9 juillet 2015 consid. 3, A-7076/2014 du 1^{er} avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

4.4.2 Compte tenu des particularités de la procédure d'assistance administrative, qui implique la transmission à l'autorité requérante 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 (arrêts du TAF A-

7076/2014 du 1^{er} avril 2015 consid. 3.3, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.3).

5.

5.1 En l'espèce, [...].

5.2 [...].

5.3 [...].

5.4

5.4.1 [...].

5.4.2 [...].

5.4.3

5.4.3.1 [...].

5.4.3.2 [...].

5.5

5.5.1 [...].

5.5.2 [...].

6.

En résumé, après réception de [...] demandes d'assistance administrative déposées par l'autorité requérante, l'AFC a rendu une décision notifiée à la recourante qui prévoit l'octroi de l'assistance concernant B._____ et C._____ pour transmettre des informations du compte A, dont la recourante est titulaire et D._____ ayant droit économique. La décision d'envoyer ces informations a été portée à la connaissance de D._____ dans une autre procédure, outre l'information de la recourante dans la présente procédure (consid. 5.4.2). Cela dit, l'absence de notification, à B._____ et C._____, de la décision d'envoyer les informations emporte violation de leur droit d'être entendus d'une telle gravité que le Tribunal constate la nullité de la décision litigieuse (consid. 5.5.1).

7.

7.1 Les frais de procédure, qui comprennent l'émolument d'arrêté, 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). Le recours sur lequel il

n'est pas entré en matière ensuite de la constatation de la nullité de la décision soumise au Tribunal n'emporte néanmoins pas mise à la charge de la recourante des frais de procédure (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1^{er} avril 2015 consid. 5, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 6).

En l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.-. La décision étant toutefois nulle, aucun frais n'est mis à la charge de la recourante. L'avance de frais de Fr. 5'000.- versée par elle lui sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire

Selon l'art. 63 al. 2 PA, les frais de procédure ne peuvent être mis à la charge des autorités inférieures déboutées, de sorte que l'AFC n'a pas de frais de procédure à payer.

7.2 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 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

La recourante a droit à des dépens fixés sur la base du dossier (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1^{er} avril 2015 consid. 5, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 6). Les dépens sont ainsi fixés à Fr. 7'500.- et mis à la charge de l'AFC.

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Est constatée la nullité de la décision finale du *** 2015 notifiée à la recourante.

2.

Le recours est déclaré irrecevable.

3.

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

4.

Il n'est pas perçu de frais de procédure.

5.

L'avance de frais de Fr. 5'000.- (cinq mille francs) versée par la recourante lui sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

6.

L'autorité inférieure doit verser Fr. 7'500.- (sept mille cinq cents francs) en faveur de la recourante à titre de dépens.

7.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)
- à B. _____ (Acte judiciaire; par le biais de ses avocats)
- à C. _____ (Acte judiciaire; par le biais de ses avocats)

La présidente du collège :

Le greffier :

Marie-Chantal May Canellas

Lysandre Papadopoulos

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. 84a, 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 :