



Cour I
A-4487/2021

Arrêt du 13 octobre 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Keita Mutombo, Raphaël Gani, juges,
Dimitri Persoz, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par
Maître Nicolas Candaux,
recourante,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI ES-CH).

Faits :**A.**

Le service espagnol d'échange d'informations en matière fiscale (Agencia Tributaria, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale espagnole) a présenté à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) une demande d'assistance administrative le (...) concernant A._____. Ladite demande était fondée sur l'art. 25^{bis} de la Convention du 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après : CDI CH-ES ; RS 0.672.933.21).

A.a Par décision finale du 7 août 2019, l'AFC a octroyé l'assistance administrative à l'autorité requérante concernant A._____.

A.b Par acte du 9 septembre 2019, A._____ a recouru par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision précitée.

A.c Par arrêt du 14 avril 2021 (A-4589/2019), le TAF a rejeté ledit recours.

A.d Par acte du 3 mai 2021, A._____ a introduit un recours par-devant le Tribunal fédéral (ci-après : le TF) contre l'arrêt du TAF.

A.e Par acte du 6 mai 2021, A._____ a présenté une demande de révision auprès du Tribunal de céans concernant le même arrêt.

A.f Parallèlement à cela, par acte du même jour, A._____ a présenté une demande de réexamen auprès de l'autorité inférieure.

A.g Par arrêt du 14 mai 2021 (2C_366/2021), le TF a déclaré le recours irrecevable.

A.h Par arrêt du 7 juillet 2021 (A-2139/2021), le TAF a rejeté la demande de révision.

A.i Par décision du 8 septembre 2021, l'AFC a rejeté la demande de réexamen dans la mesure de sa recevabilité.

B.

Par acte du 11 octobre 2021, A._____ (ci-après : la recourante) a recouru par-devant le TAF à l'encontre de la décision de l'AFC du 8 septembre 2021 et a conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à

la recevabilité du recours ; quant au fond et principalement, à l'annulation de la décision de l'autorité inférieure, à l'admission de la demande de réexamen et au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision ; subsidiairement à l'annulation de la décision et au refus d'octroi de l'assistance administrative à l'autorité requérante ; en tout état au rejet de toutes autres ou contraires conclusions.

B.a Par réponse du 19 novembre 2021 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

C.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

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) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.1 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèce sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...), la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.2 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA.

La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.3 En l'espèce, la recourante est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

1.4 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

2.

La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA).

2.1 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).

2.2 En l'espèce la recourante se plaint en substance, de ce que selon un jugement du (...) 2020 du Tribunal économique régional de Catalogne (ci-après : le Tribunal catalan), notifiée à la recourante le 19 janvier 2021, cette dernière ne serait pas considérée comme une résidente fiscale espagnole pour les années 2013 à 2016 et ne serait ainsi pas assujettie de manière illimitée aux impôts en Espagne pour cette période. Selon la recourante, ces éléments seraient constitutifs d'une modification des circonstances d'importance qui justifierait un réexamen en fait et en droit de la décision de l'AFC du 7 août 2019 de transmettre les informations.

2.3 En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déférée en justice par la voie d'un recours. Le juge n'entre donc pas en matière, sauf exception, sur

des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation. L'objet du litige dans la procédure de recours est le rapport juridique réglé dans la décision attaquée, dans la mesure où – d'après les conclusions du recours – il est remis en question par la partie recourante. L'objet de la contestation (Anfechtungsgegenstand) et l'objet du litige (Streitgegenstand) sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, les rapports juridiques non litigieux sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais ne le sont pas dans l'objet du litige. L'objet du litige peut donc être réduit par rapport à l'objet de la contestation. Il ne peut en revanche, sauf exceptions non pertinentes en l'espèce, s'étendre au-delà de celui-ci. Lorsque l'autorité saisie d'une demande de réexamen entre en matière et rend une nouvelle décision au fond, cette dernière peut faire l'objet d'un recours pour des motifs de fond. Dans cette hypothèse, le litige a pour objet la décision sur réexamen et non pas la décision initiale (ATF 144 II 359 consid. 4.3 et les références citées).

2.4 Ainsi, en matière de réexamen, la jurisprudence distingue le recours contre une décision de non-entrée en matière rendue par l'autorité inférieure d'une nouvelle décision rendue par cette dernière. Dans la première éventualité, par analogie à la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral (cf. consid. 2.3 supra), l'objet du litige est uniquement de savoir si l'AFC a eu raison de ne pas entrer en matière sur la requête de réexamen dont elle a été saisie. Si tel est le cas, il convient de s'en tenir à cette décision de non-entrée en matière. Si, en revanche, elle s'avère contraire au droit fédéral, l'affaire doit être renvoyée à l'autorité inférieure pour qu'elle en poursuive l'examen. Le TAF ne pourrait en effet pas statuer directement sur le fond, car cela conduirait d'une part à la suppression d'une instance de contrôle juridictionnelle tant au niveau du droit que de l'établissement des faits. Dans cette hypothèse et pour ces raisons, si la recourante présente des conclusions qui vont au-delà d'un simple renvoi, il n'y a pas lieu d'entrer plus avant en matière sur le recours (ATF 135 II 38 consid. 1.2 et les références citées).

2.5 En l'espèce, le Tribunal constate que dans sa décision du 8 septembre 2021, l'AFC a indiqué au chiffre 1 de son dispositif :

La demande de réexamen du 6 mai 2021 est rejetée dans la mesure de sa recevabilité.

A la lecture de la décision de l'AFC, il apparaît que cette dernière nie l'existence d'un motif de réexamen. En application de la jurisprudence précitée,

il apparaît ainsi que l'objet du présent litige consiste à examiner si la décision de l'AFC de rejeter dans la mesure de sa recevabilité la demande de réexamen du recourant est conforme au droit.

3.

Selon la jurisprudence, une fois qu'une décision administrative est entrée en force, il est possible d'adresser une demande de réexamen à l'autorité administrative qui l'a rendue en vue de sa reconsidération. Cette requête – non soumise à des exigences de délai ou de forme – n'est pas expressément prévue par la PA ; la jurisprudence et la doctrine l'ont cependant déduite de l'art. 66 PA, qui prévoit le droit de demander la révision des décisions de l'autorité de recours, et des art. 8 et 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 19 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 136 II 177 consid. 2.1 ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.1 ; arrêt du TAF A-1561/2017 du 5 mars 2018 consid. 4.2.1 et les références citées ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^e éd., 2013, n° 735 p. 258 ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2^e éd., 2018, n° 1421 p. 491). Si une telle requête peut être présentée en tout temps et n'est en particulier pas soumise aux délais applicables aux demandes de révision proprement dites (soit les délais de l'art. 67 PA), l'autorité saisie est toutefois fondée à estimer qu'elle est tardive en application du principe de la bonne foi (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.1 et les références citées ; PIERRE MOOR / ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^e éd., 2011, p. 398 ; TANQUEREL, *op. cit.*, n° 1416 p. 489).

3.1 Dans la mesure où la demande de réexamen est un moyen de droit extraordinaire, l'autorité administrative n'est tenue de s'en saisir qu'à certaines conditions. Tel est le cas, lorsque le requérant invoque l'un des motifs de révision prévus par l'art. 66 PA, notamment une irrégularité de la procédure ayant abouti à la première décision ou des faits, respectivement des moyens de preuve nouveaux et importants ou lorsque les circonstances se sont modifiées dans une mesure notable – dans les faits ou exceptionnellement sur le plan juridique – depuis le prononcé de la décision matérielle mettant fin à la procédure ordinaire (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.2, 2010/27 consid. 2.1 qui parle de demande d'adaptation dans ce dernier cas et de reconsidération qualifiée dans le premier ; cf. également arrêt du TAF A-355/2018 du 28 octobre 2019 consid. 4.2). En présence de l'un de ces motifs, l'autorité doit entrer en matière et cela fait, dans une deuxième étape, elle examinera si le motif retenu conduit effectivement à une modification de la décision à réviser (cf. AUGUST MÄCHLER, in :

Auer/Mauer/Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2^e éd., 2019, n° 9 ad art. 58 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 398). Dans les autres situations, l'autorité administrative n'est pas tenue de réexaminer sa décision, mais est libre de le faire (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.2, 2010/5 consid. 2.1.1).

3.2 Selon la pratique en vigueur en matière de révision, applicable par analogie à l'institution du réexamen, les faits nouveaux ne peuvent entraîner la révision ou le réexamen d'une décision entrée en force que s'ils sont pertinents et suffisamment importants pour conduire à une nouvelle appréciation de la situation (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.2.1 ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3 ; arrêt du TAF A-3595/2015 du 21 septembre 2016 consid. 2.1.2). En d'autres termes, il est nécessaire que les faits nouveaux soient décisifs et que les moyens de preuve offerts soient propres à les établir. Par faits nouveaux, il faut comprendre des faits que le requérant ne connaissait pas lors de la première décision ou dont il ne pouvait se prévaloir ou n'avait pas de raison de se prévaloir à l'époque (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3). Cela implique aussi qu'il doit avoir fait preuve de toute la diligence que l'on pouvait exiger de lui. Celle-ci fera en particulier défaut si la découverte du fait ou du moyen de preuve est le fruit de recherches qui auraient pu et dû être effectuées plus tôt (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3, 2013/37 consid. 2.1).

3.3 En effet, la procédure de réexamen ne saurait servir de prétexte pour remettre continuellement en question des décisions entrées en force, ni surtout viser à éluder les dispositions légales sur les délais de recours (cf. ATF 138 I 61 consid. 4.5, 136 II 177 consid. 2.1 s. et les références citées ; arrêt du TAF A-6576/2019 du 16 avril 2021 consid. 4.2). Elle ne saurait non plus viser à supprimer une erreur de droit, à bénéficier d'une nouvelle interprétation ou d'une nouvelle pratique ou encore à obtenir une nouvelle appréciation de faits qui étaient déjà connus en procédure ordinaire (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3 ; AUGUST MÄCHLER, in : Auer/Mauer/Schindler [éd.], op. cit., n° 18 ad art. 66 ; KARIN SCHERRER REBER, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrenrecht [VwVG], 2016, n° 31 ad art. 66). Une décision infondée à l'origine, mais non contestée, n'a pas à être modifiée par la suite du seul fait qu'il résulte de jugements rendus dans des procédures parallèles que la situation juridique diffère de celle qu'a retenue l'autorité qui a rendu la décision initiale. Par principe, une erreur dans l'application du droit doit être invoquée à l'aide des voies de recours ordinaires ouvertes contre la décision et l'on ne peut revenir sur celle-ci que de manière exceptionnelle si elle est affectée d'erreurs matérielles particulièrement graves (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3).

3.4 Lorsqu'une autorité de recours s'est prononcée matériellement sur le fond, c'est en principe la voie de la révision de l'arrêt qui a mis fin à la cause qui est ouverte, en particulier si le requérant découvre après coup des faits pertinents ou des moyens de preuve concluants qu'il n'avait pas pu invoquer dans la procédure précédente, à l'exclusion des faits ou moyens de preuve postérieurs à l'arrêt (cf. art. 123 al. 2 let. a de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110] applicable par renvoi de l'art. 45 LTAF). En effet, contrairement aux décisions administratives qui n'acquiescent que la force de chose décidée (« formelle Rechtskraft »), les décisions prises sur recours sont assorties de l'autorité de la chose jugée (« matérielle Rechtskraft » ou « res iudicata »), ce qui signifie qu'elles ne peuvent être remises en discussion par les mêmes parties sur le même objet (cf. sur ces notions ATAF 2009/11 consid. 2.1.2). Dans ce sens, le jugement de l'autorité de recours remplace la décision initialement attaquée (effet dévolutif du recours ordinaire). Tel est en particulier le cas du recours devant le TAF, qui est un moyen de droit ordinaire, dévolutif et en principe de nature réformatoire (cf. art. 61 PA). Par conséquent, l'arrêt de cette instance judiciaire, qu'elle admette ou rejette le recours, remplace la décision attaquée (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.4.1 ; cf. à l'égard des arrêts du TF : ATF 144 I 208 consid. 3.1). En résumé, par principe, une décision ayant donné lieu à une décision de l'autorité de recours ne peut être remise en cause, après l'échéance du délai de recours contre le jugement, que par la voie de la révision de ce jugement, ce qui exclut ainsi l'invocation de faits nouveaux qui lui seraient postérieurs (vrais nova).

3.5 La seule exception à ce principe est strictement conditionnée par la jurisprudence. L'autorité administrative de première instance n'est tenue d'entrer en matière sur une demande de réexamen lors de l'invocation de faits ou moyens de preuve postérieurs à un arrêt d'une autorité de recours, que pour autant que cet élément nouveau – qui serait irrecevable comme motif de révision comme mentionné dans le paragraphe précédent – soit important au sens de l'art. 66 al. 2 let. a PA, appliqué par analogie. En effet, la jurisprudence a déduit des garanties générales de procédure de l'art. 29 al. 2 Cst. l'obligation pour l'autorité administrative d'entrer en matière sur une demande de réexamen lorsque la situation juridique a changé de manière telle que l'on peut sérieusement s'attendre à ce qu'un résultat différent puisse se réaliser (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.2.1 ; arrêt du TF 2C_337/2017 du 10 juillet 2017 consid. 3.1 et les références citées). Le réexamen dans une telle situation n'est cependant admissible que si les vrais nova invoqués sont prépondérants, dans ce sens que l'autorité admi-

nistrative, procédant à un examen *prima facie* de la situation juridique incluant ces *nova*, parviendrait à une solution différente de celle concrétisée dans sa décision initiale.

3.6 En l'espèce, il apparaît que le jugement du (...) 2020 du Tribunal catalan sur lequel la recourante fonde sa demande de réexamen est postérieur à la décision de l'AFC du 7 août 2019 et antérieur à l'arrêt du TAF du 14 avril 2021 dans la procédure de recours. Il ressort notamment de l'arrêt du TAF A-2139/2021 précité, consid. 4.1, que la recourante a reçu ledit jugement le 19 janvier 2021. Pour cette raison, le Tribunal retient que la recourante connaissait ces éléments lors de la procédure de recours et que la décision du Tribunal catalan ne constitue dès lors pas un fait, respectivement un moyen de preuve nouveau et important ou une modification notable des circonstances depuis le prononcé de la décision matérielle mettant fin à la procédure ordinaire (cf. *supra* consid. 3.1). A cet égard, contrairement à ce que semble soutenir la recourante, dans la mesure où selon la jurisprudence, le jugement de l'autorité de recours remplace la décision initialement attaquée (effet dévolutif du recours ordinaire, cf. *supra* consid. 3.4), il faut entendre, par « prononcé de la décision matérielle mettant fin à la procédure ordinaire » l'arrêt rendu par le TAF le 14 avril 2021 dans la procédure de recours et non la décision de l'AFC du 7 août 2019.

3.7 Par ailleurs, comme expliqué ci-dessus, la procédure de réexamen ne saurait servir de prétexte pour remettre continuellement en question des décisions entrées en force, ni surtout viser à éluder les dispositions légales sur les délais de recours, ni encore à obtenir une nouvelle appréciation de faits qui étaient déjà connus en procédure ordinaire (cf. *supra* consid. 3.3). Ainsi, dans la mesure où la décision du Tribunal catalan a été invoquée dans la cadre de la procédure de recours contre la décision sur le fond de l'AFC, l'utilisation de la décision précitée, comme fondement de la présente procédure de réexamen, apparaît comme tardive au regard du principe de la bonne foi (cf. *supra* consid. 3).

4.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse est conforme au droit. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

5.

La recourante qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 3'000 francs (art. 63 al. 1 PA et 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]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 3'000 francs déjà versée. Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

6.

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 LTF). 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 lorsqu'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 est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 3'000 francs (trois mille francs), sont mis à la charge de la recourante. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 3'000 francs (trois mille francs), déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Dimitri Persoz

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). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 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 de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...); acte judiciaire)