



Cour I
A-3940/2020

Arrêt du 5 novembre 2020

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Sonja Bossart Meier, Marianne Ryter, juges,
Rafi Feller, greffier.

Parties

A. _____ SA, ...,
recourante,
contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR); qualité de partie.

Vu

la décision finale du 7 juillet 2020 rendue par l'Administration fiscale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure) en matière d'assistance administrative avec la France concernant B. _____ et C. _____,

le recours du 5 août 2020 de A. _____ SA (ci-après : recourante) interjeté auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : Tribunal ou Cour de céans) contre la décision précitée de l'AFC, par lequel elle fait notamment valoir que dite décision ne lui a pas été notifiée et que son droit d'être entendu a été violé, et qu'elle n'a pas pu contrôler si les caviardages requis concernant ses employés et elle-même avaient été correctement effectués,

la décision incidente du 12 août 2020 par laquelle le Tribunal a accusé réception du recours susmentionné et a demandé à la recourante de s'acquitter de l'avance sur les frais présumés de la présente procédure d'un montant de 5'000 francs,

la copie du courrier de l'AFC du 12 août 2020 adressé à la recourante, par lequel l'autorité inférieure conteste la qualité de partie de la recourante,

la copie du courrier du 18 août 2020 envoyé par la recourante à l'autorité inférieure, par lequel elle réitère sa demande que la décision finale du 7 juillet 2020 lui soit notifiée,

la copie du courrier de l'AFC du 3 septembre 2020 adressé à la recourante, par lequel elle indique que la procédure étant pendante devant le TAF il en revenait à ce dernier de se prononcer sur la qualité de partie,

l'ordonnance du 8 septembre 2020, par laquelle le Tribunal a invité la recourante à se déterminer sur sa qualité de partie,

les déterminations du 2 octobre 2020 de la recourante, par lesquelles elle fait valoir ses arguments en lien avec sa qualité de partie,

et considérant**1.**

que, sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi 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 déci-

sions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités citées à l'art. 33 LTAF,

qu'en particulier, une décision rendue par l'AFC en matière d'assistance administrative peut être contestée 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),

que toute décision précédant la décision finale, y compris une décision relative à des mesures de contrainte ou une ordonnance de production rendue par l'autorité inférieure, est immédiatement exécutoire et ne peut faire l'objet d'un recours qu'avec la décision finale (cf. art. 19 al. 1 LAAF; arrêt du TF 2C_417/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.5.2),

que la procédure devant l'autorité inférieure est régie par la PA, pour autant que la LAAF n'en dispose autrement (art. 5 al. 1 LAAF),

qu'il en va de même en ce qui concerne la présente procédure, sous réserve des dispositions de la LTAF (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF et 19 al. 5 LAAF),

que l'assistance administrative internationale avec la France est en outre régie par 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 fiscales (ci-après : CDI CH-FR, RS 0.672.934.91), et par le Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel; publié également au RS 0.672.934.91),

que toutefois, les questions de la participation à la procédure d'assistance administrative ne sont pas traitées par les CDI calquées sur le Modèle de Convention OCDE (ci-après : MC OCDE) mais relèvent de la procédure et des garanties offertes par le droit interne de l'Etat requis, soit la Suisse dans le cas d'espèce, figurant dans la LAAF et dans la PA (cf. ATF 145 II 119 consid. 3.3 p. 123; 143 II 506 consid. 4; arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 6.1 [destiné à la publication]),

2.

que l'obligation de diligence prévue à l'art. 4 al. 2 LAAF, à laquelle la Suisse est tenue et qu'elle s'est engagée à respecter au plan international, ne signifie pas pour autant que la procédure d'assistance administrative doit être menée comme si l'on se trouvait dans une situation urgente qui justifierait une limitation ou une suppression du droit d'être entendu des parties (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.6 p. 225; arrêt du TF 2C_417/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.3; 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 6 [destiné à la publication]),

qu'en revanche, le principe de diligence s'oppose à ce que la mise en œuvre des garanties procédurales en droit interne ait un effet dilatoire sur la procédure d'assistance administrative internationale et entrave de manière disproportionnée sa mise en application (ATF 145 II 119 consid. 3.3; arrêts du TF 2C_417/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.3; 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 6.2 [destiné à la publication]),

que cela découle également du ch. XI par. 5 du Protocole additionnel à la CDI CH-FR qui prévoit que « les règles de procédure administratives relatives aux droits du contribuable s'appliquent dans l'Etat requis, sans pour autant que leur application puisse entraver ou retarder indûment les échanges effectifs de renseignements »,

3.

que selon l'art. 14 al. 2 LAAF, tel que l'a interprété le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence la plus récente et qui règle le droit à l'information des personnes non concernée habilitées à recourir et concrétise le droit d'être entendu des parties, l'autorité inférieure ne doit informer une personne qui n'est pas visée par une demande d'assistance administrative que si la qualité pour recourir ressort *de manière évidente* du dossier (cf. arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7 et 7.4 [destiné à la publication]),

que cette même disposition renvoie à l'art. 19 al. 2 LAAF s'agissant de la qualité pour recourir en matière d'assistance administrative (2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7 [destiné à la publication] et les références citées),

4.

que selon l'art. 19 al. 2 LAAF ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues par l'art. 48 al. 1 PA, à savoir que la personne 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 qu'elle a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c),

que la personne concernée est la personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements (art. 3 let. a LAAF),

que la qualité pour recourir des personnes non concernées suppose donc l'existence d'un intérêt digne de protection (cf. art. 19 al. 2 LAAF en lien avec l'art. 48 al. 1 let. c PA), notion correspondante à celle visée par l'art. 89 al. 1 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110),

que le principe de la bonne foi protège celui qui s'est fié à une indication erronée de l'autorité notamment quant aux voies de droit, et qu'il risque de subir un préjudice (cf. ATF 144 II 401 consid. 3.1; 138 I 49 consid. 8.3.2),

que toutefois, une indication erronée des voies de droit, ne crée pas une voie de recours qui n'existe pas (ATF 117 Ia 297 consid. 2; 111 Ib 153; 108 III 26),

que cet intérêt doit être direct et concret, c'est à dire que la partie recourante doit se trouver dans un rapport suffisamment étroit spécial, digne d'être pris en considération avec la décision entreprise et cette dernière doit être touchée dans une mesure et avec une intensité plus grande que l'ensemble des administrés, ces exigences étant particulièrement importantes dans le cas d'un recours d'un tiers (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1; 142 II 451 consid. 3.4.1; 139 II 328 consid. 3.2; arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 [destiné à la publication]; voir également arrêt du TAF A-1510/2020 du 6 juillet 2020 consid. 2.2 [concernant la qualité de partie de la banque UBS Switzerland AG]),

que l'exigence de l'intérêt digne de protection doit garantir la qualité de parties uniquement aux personnes qui risquent de subir un préjudice matériel ou idéal respectivement influencer sa situation de manière significative de sorte que l'existence d'un intérêt indirect ou d'un intérêt exclusivement public sans lien particulier avec l'objet du litige lui-même ne confère pas la qualité de partie (cf. arrêt du TF 2C_417/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.2; TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 [destiné à la

publication]; voir également arrêt du TAF A-1510/2020 du 6 juillet 2020 consid. 2.2 [concernant la qualité de partie de la banque UBS Switzerland AG]),

qu'en matière d'assistance administrative cet intérêt n'existe que dans des situations très particulières étant donné que la protection conférée par le principe de spécialité a une dimension matérielle et personnelle, obligeant l'autorité inférieure à attirer l'attention de l'Etat requérant sur la restriction d'utilisation des informations à l'égard de personne non concernée par la demande (cf. art. 20 al. 2 LAAF; art. 28 par. 4 CDI CH-FR; arrêts du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication]; 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]),

que, par conséquent, la simple mention d'un nom dans la documentation à transmettre ne suffit pas pour retenir l'existence d'un intérêt digne de protection et qu'il convient bien plus de faire valoir d'autres circonstances (cf. arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication]),

que le Tribunal fédéral a retenu qu'une banque détentrice des renseignements, ne disposait pas d'un intérêt digne de protection lorsqu'elle doit uniquement transmettre des informations sur ses clients et non pas sur sa propre activité commerciale (cf. ATF 139 II 404 consid. 11. 1; arrêts du TF 2C_417/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.5; 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.4 [destiné à la publication]; voir également arrêt du TAF A-1510/2020 du 6 juillet 2020 consid. 2.3 [concernant la qualité de partie de la banque UBS Switzerland AG]),

que toutefois, la jurisprudence a admis qu'un employé d'une banque détentrice de renseignements, dont le nom apparaissait dans la documentation bancaire destinée à être transmise à l'autorité requérante, avait un intérêt digne de protection à demander que son nom soit bien caviardé, non seulement pour vérifier que les autorités ne fournissent pas ses données en violation de l'art. 4 al. 3 LAAF, mais aussi en lien avec la loi fédérale sur la protection des données (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.2.1ss; arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication]),

5.

qu'en l'espèce, l'autorité inférieure s'est adressée à la recourante par ordonnance de production du 28 janvier 2019 requérant de lui transmettre diverses informations et documents concernant la société D._____ SA, dont elle était la liquidatrice,

que cette ordonnance de production avait pour cadre une procédure d'assistance fiscale internationale concernant des tiers à la présente procédure et tendant à la transmission de renseignements notamment au sujet de la société D. _____ SA,

que dite procédure s'est soldée à ce jour par une décision finale rendue le 7 juillet 2020 et qui a fait l'objet d'un recours ouvert sous référence (...) devant la Cour de céans par les personnes concernées,

que la recourante a également contesté la décision précitée par recours du 5 août 2020 quand bien même elle n'en était pas l'une des destinataires,

qu'il convient ainsi de déterminer si, en l'espèce, la recourante dispose de la qualité pour recourir contre cette décision du 7 juillet 2020,

que la recourante (cf. Recours p. 2 ch. 2) fonde sa qualité pour recourir tant sur sa qualité de destinataire de l'ordonnance de production précitée de l'AFC du 28 janvier 2019, que sur sa qualité d'ancienne liquidatrice de la société D. _____ SA, qu'également sur les intérêts de ses employés et administrateurs, à savoir des intérêts de tiers à elle-même,

que, s'agissant premièrement de la qualité pour recourir fondée sur le fait qu'elle a dû fournir des renseignements à l'autorité inférieure, cette qualité doit lui être niée,

qu'en effet, de manière incontestée, la recourante est une personne (morale) non concernée par la demande et ne dispose ainsi pas de la qualité de partie au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF *in initio*,

que, comme l'indique elle-même la recourante (Recours, p. 3, ch. 4), l'autorité inférieure ne s'est adressée à elle qu'en tant que personne déterminant des renseignements au sens de l'art. 10 LAAF,

qu'une ordonnance de production est une décision en matière de mesures de contrainte qui n'est pas susceptible de recours d'après le texte clair de l'art. 19 al. 1 LAAF (arrêt du TF 2C_417/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.5.2),

que la simple détentrice de renseignements ne dispose en principe pas de la qualité pour recourir au regard de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. arrêt 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.4 [destiné à la publication] et les références citées),

que pour ce motif l'autorité inférieure n'avait aucunement l'obligation d'informer la recourante de la suite de la procédure ni de lui notifier la décision finale du 7 juillet 2020,

que cette absence de notification et d'information n'entraîne ainsi aucune violation du droit d'être entendu de la recourante,

qu'une violation du principe de la bonne foi ne peut pas être constatée au seul motif que l'AFC a mentionné à tort que l'ordonnance de production ne pouvait « être contestée qu'avec la décision finale », l'indication d'une voie de droit erronée ne créant pas un tel droit,

que, comme mentionné ci-avant, la recourante fonde en outre sa qualité pour recourir sur le fait qu'elle a été la liquidatrice de la société D. _____ SA, désormais radiée du registre du commerce,

qu'au surplus, en tant qu'elle soutiendrait implicitement que comme liquidatrice, elle serait subrogée dans son droit de recours éventuel à la société D. _____ SA, elle ne saurait être suivie,

qu'en effet, la qualité de liquidatrice de la recourante n'en fait aucunement la successeuse à titre universelle de la société liquidée,

que la recourante fait encore valoir le fait que son nom serait mentionné dans la documentation à transmettre et qu'elle jouirait à ce titre d'un intérêt digne de protection,

qu'elle admet cependant ne pas avoir pu consulter la décision finale et les documents que l'AFC s'apprête à transmettre au fisc français et donc ne se fonder que sur les documents qu'elle a elle-même dû faire parvenir à cette autorité,

que l'autorité inférieure, dans sa correspondance du 3 septembre 2020, conteste que la recourante apparaisse dans les renseignements à transmettre, concédant cependant que le nom de la recourante apparaît dans les documents, en tant qu'elle est désignée « pour adresse » de la société D. _____ SA durant sa liquidation,

qu'ainsi, il est nécessaire de se demander si la recourante peut se prévaloir d'un intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 PA à ce que la décision finale attaquée soit supprimée ou modifiée,

qu'en l'espèce, la recourante fait valoir qu'elle a un intérêt à ce que les caviardages soient faits de manière conforme à la loi respectivement que des informations la concernant directement ne soit pas transmises, ayant notamment remis à l'autorité inférieure son nom, son numéro de compte bancaire et son IBAN,

que ce faisant, la recourante ne fait pas valoir un intérêt pouvant être qualifié de légitime et de digne de protection au sens de la jurisprudence, respectivement ne démontre pas l'existence d'un préjudice grave spécifique et direct qui lui serait causé par la décision finale du 7 juillet 2020 de l'autorité inférieure,

que les motifs qu'elle invoque ne sont pas tels qu'elle serait dans une situation comparable à celle d'une personne formellement concernée ou habilitée à recourir,

que la recourante ne saurait en particulier fonder sa qualité pour agir sur la simple mention de son nom dans les documents à transmettre,

qu'en tant que la recourante fonde sa qualité pour recourir sur la transmission du nom de certains de ses employés ou administrateurs, elle ne peut pas non plus être suivie,

qu'en effet quand bien même la recourante peut dans cette hypothèse invoquer un intérêt propre, dérivant en quelque sorte de la mention du nom de ses employés et administrateurs, cet intérêt propre n'est en l'espèce pas suffisamment digne de protection pour que la qualité de partie lui soit reconnue, compte tenu de la jurisprudence restrictive précitée qui requiert d'être touché directement et d'avoir un intérêt pratique à l'annulation ou à la modification de la décision attaquée (ATF 139 II 279 consid. 2.2 ; 135 II 145 consid. 6.1 ; arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 [destiné à la publication]),

que dans tous les cas, même si des informations concernant la recourante ne devaient pas être caviardées lors de la transmission à l'Etat requérant, car étant vraisemblablement pertinents (cf. art. 4 al. 3 LAAF), elle serait protégée par le principe de spécialité,

qu'au final, la recourante ne peut fonder sa qualité de partie ni sur sa qualité de destinataire de l'ordonnance de production précitée, ni sur le fait que son nom soit indiqué « pour adresse » dans la documentation à transmettre ou y apparaissent d'une autre manière ni encore sur le fait que le

nom de ses employés figurent éventuellement dans la documentation à transmettre,

qu'ainsi, la recourante ne disposait pas de la qualité pour recourir contre la décision finale du 7 juillet 2020 ici attaquée, de sorte que son recours du 5 août 2020 est irrecevable,

qu'au vu de ce qui précède, il y a lieu de mettre les frais de procédure à la charge de la recourante (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss 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'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1ère phrase FITAF),

qu'en l'espèce, le montant des frais de procédure mis à la charge de la recourante est ainsi fixé à 300 francs,

que cette somme est prélevée sur l'avance de frais déjà versée au Tribunal, le solde de 4'700 francs sera remboursé à la recourante à l'entrée en force de la présente décision,

que, vu l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 15 en relation avec les art. 5 et 7 al. 4 FITAF),

que 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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'article 84 al. 2, LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions,

(Le dispositif se trouve à la page suivante)

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est irrecevable.

2.

Les frais de procédure de 300 francs (trois cents francs) sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de 5'000 francs (cinq mille francs) déjà versés. Le solde de 4'700 francs (quatre mille sept cents francs) sera remboursé à la recourante une fois la présente décision entrée en force.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (Acte judiciaire)

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Rafi Feller

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 :