



Cour I
A-485/2024

Arrêt du 26 juin 2025

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Iris Widmer, juges,
Fabio Iannicelli, greffier.

Parties

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

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
autorité inférieure.

Objet

assistance administrative (CDI CH-JP).

Faits :**A.**

A.a Le service japonais d'échange d'informations en matière fiscale (National Tax Agency, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale japonaise) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2023, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 25A de la Convention du 19 janvier 1971 entre la Confédération suisse et le Japon en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après : CDI CH-JP, RS 0.672.946.31).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale japonaise a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de B._____ et de la société A._____. En effet, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit (ch. 10 de la demande d'assistance administrative) :

« We highly appreciate your response dated (...) 2020 (Your Ref: [...]) to our request dated (...) 2020 (Our Ref: [...]).

This is a new request for information related to the request above.

1. Outline of the Japanese entities and the Swiss entities

(1) The Japanese entities

B._____ filed tax returns of income tax for 2012 and 2013, however, has not paid the taxes. The amount of delinquent taxes of B._____ is JPY (...) as of the end of (...) 2022.

A._____ is the corporation in which B._____ served as the representative before, and has a sizable loan to B._____. A._____ takes out the revolving mortgage as security on the real estate in Japan held by B._____.

We seized the real estate held by B._____. However, since the revolving mortgage taken out by A._____ has a priority under the Japanese law, we have not been able to realize the real estate.

(2) The Swiss entities

C._____ is a government agency which is located in your country. D._____ and E._____ are the corporations that B._____ owned the stocks before, and the representative of both corporations is F._____, a daughter of B._____.

We grasped the fact that C._____ sent a remittance of CHF (...) (Approximately JPY [...]) on (...) 2017 to the account of A._____ at

G. _____ bank in Japan (the funds were deposited into the bank account on [...] 2017) (Attachment 2).

We carried out the examination of G. _____ bank regarding the remittance, and G. _____ bank responded as follows.

- The bank G. _____ requested a confirmation to A. _____ regarding the details of the remittance, and A. _____ explained that "the stocks held by B. _____ that A. _____ seized by legal proceedings were purchased by D. _____ and E. _____. The purchased funds were remitted from D. _____ and E. _____ to C. _____, and then were remitted from C. _____ to A. _____."
- A. _____ submitted two transaction descriptions of H. _____ Bank (Switzerland) Ltd on the evidence of the remittance from the bank accounts of D. _____ and E. _____ to C. _____ (Attachment 3).

2. Information requested

B. _____ received an order of seizure of claims from the court in Japan on (...) 2014, and the court in Japan agrees that A. _____ may conduct the collection of claims from B. _____ within the maximum amount of JPY (...) (Attachment 4).

We assume that the seizure of the stocks held by B. _____ that A. _____ conducted through the court in your country may be the seizure based on the order of seizure of claims by the court in Japan or that regarding the same claims.

If so, the remittance is a repayment of the loan that A. _____ loaned to B. _____, and thus the revolving mortgage taken out by A. _____ on the real estate seized by us has already extinguished. Therefore, we consider that the real estate seized by us could be realized into cash and the cash could be used for the repayment of delinquent taxes.

Thus, we need to confirm documents such as the judgment by the court in Switzerland and confirm the details of the remittance.

We were not able to contact B. _____ and obtain the necessary information from him because he resides in Thailand. We have exhausted all measures possible within Japan, but we have not obtained the necessary information. That is why we are making this request for information to your country. »

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de B. _____ et en vue d'effectuer sa correcte taxation au Japon, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

« Documents that indicate the following information described as (1) to (3) below, about the judgment of the suit filed by A. _____ at the court in your

country regarding the seizure of the stocks held by B._____ (such as the judgment document, the document regarding the claims that A._____ submitted to the court in your country, etc.)

(1) Details of the claims that A._____ has had against B._____

(2) Details and quantities of the properties that have been the subject of the seizure

(3) Records of the collection of the claims of above (1) (e.g., the documents of managing of repayment and collection of the loan) »

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

« Domestic measures exhausted by Japan's tax authority before making this request:

No measures administrable in Japan since the person under examination/investigation is wholly located outside of Japan. »

B.

B.a Par ordonnance de production du 3 mai 2023, l'AFC a demandé au C._____, de produire les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. Ceux-ci ont été transmis le 15 mai 2023 à l'AFC.

B.b Par plis recommandés du 26 juin 2023, l'AFC, avec l'autorisation de l'autorité requérante, a informé la société A._____ et B._____ de l'existence de la procédure d'assistance administrative et des informations requises par l'autorité fiscale japonaise. Un délai de 10 jours leur a été imparti pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Les plis ont été distribués aux adresses japonaises de la société A._____ et de B._____ respectivement les 3 et 5 juillet 2023.

B.c Par échanges de courriels entre le 7 et le 16 juillet 2023, la société A._____, par le biais de sa CEO, a requis la consultation des pièces du dossier de l'AFC, puis par l'intermédiaire de Maître Nicolas Candaux (ci-après : le mandataire). Avec l'autorisation préalable de l'autorité requérante, l'autorité inférieure a mis à sa disposition l'intégralité du dossier. L'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale japonaise, accompagnées des documents utiles, et informé la société A._____ du fait qu'elle pouvait, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

B.d Par courrier du 7 septembre 2023, la société A._____, par l'intermédiaire de son mandataire, a transmis ses observations en s'opposant à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale japonaise.

B.e Par décision finale du 20 décembre 2023, notifiée à la société A._____, par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante.

B.f Par publication du 20 décembre 2023 dans la Feuille fédérale, l'AFC a notifié sa décision finale rendue à l'encontre de B._____.

C.

C.a Par acte du 22 janvier 2024, la société A._____ (ci-après : la recourante), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 20 décembre 2023. La recourante a conclu, avec suite de frais et dépens, principalement, à la nullité de la décision finale de l'AFC et au refus de l'entraide administrative en matière fiscale demandée par l'autorité fiscale japonaise ; subsidiairement, à l'annulation de la décision finale de l'AFC, au refus de l'entraide administrative en matière fiscale demandée par l'autorité fiscale japonaise, ainsi qu'au renvoi de la cause à l'AFC pour que celle-ci procède à une notification régulière de l'existence de la demande d'assistance administrative à B._____ en lui octroyant un délai raisonnable pour prendre position avant le prononcé d'une nouvelle décision finale ; en tout état de cause, au rejet de toute autre conclusion.

C.b Par réponse du 14 mars 2024 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, avec suite de frais et dépens, au rejet du recours.

C.c Par réplique du 26 juillet 2024, la recourante a maintenu ses conclusions. L'AFC n'a pas dupliqué.

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

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF – non réalisées en l'espèce – le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, 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]).

1.2 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'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2023, 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).

1.3 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).

1.4 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.

1.5 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).

1.6 Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

2.

2.1 Les recourants peuvent 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 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, n° 2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n° 1146 ss ; MARGIT MOSER-SZELESS, in : *Commentaire romand, Loi fédérale sur la procédure administrative*, 2024, art. 49 PA, n° 10–110).

2.2 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 142 III 364 consid. 2.4 ; 142 I 135 consid. 1.5 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; 2012/23 consid. 4 ; 2010/64 consid. 1.4.1).

2.3 En l'espèce, la recourante fait valoir plusieurs atteintes au droit d'être entendu, lesquelles devraient, selon elle, amener le Tribunal à prononcer la nullité de la décision querellée (consid. 5.1.2 infra). En premier lieu, elle soutient que l'AFC aurait omis d'inviter les détenteurs de renseignements à porter à sa connaissance ainsi qu'à celle de B._____ l'existence de la procédure d'assistance administrative. En procédant de la sorte, l'AFC n'aurait pas respecté le système en cascade prévu par l'art. 14 LAAF pour informer les personnes concernées de l'existence d'une procédure d'assistance administrative. En second lieu, elle allègue que B._____ n'aurait jamais été informé de l'existence de la procédure d'assistance administrative car l'AFC aurait notifié le courrier d'information de l'intéressé au Japon, alors que l'autorité requérante aurait précisé qu'il résiderait en Thaïlande. En procédant ainsi, l'autorité inférieure aurait privé B._____ de prendre part à la procédure et de se prononcer sur le bien-fondé de la demande d'assistance administrative, ce qui constitue, selon la recourante, une violation manifeste du droit d'être entendu de l'intéressé.

2.4 Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* et *materiae* à la demande d'assistance administrative, ainsi que les conditions formelles de celle-ci (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen du seul grief de la recourante, de nature formelle, tenant à la violation du droit d'être entendu (consid. 4 et 5 infra).

3.

3.1

3.1.1 L'assistance administrative avec le Japon est actuellement régie par la CDI CH-JP – largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) –, et par son protocole du 21 mai 2010 en vigueur depuis le 30 décembre 2011 (ci-après : Protocole du 21 mai 2010, RO 2011 6381 ; FF 2010 5377). Ces textes sont complétés par l'Echange de lettres entre le Conseil fédéral et le Japon du 15 mai 2012, entré en vigueur le même jour (ci-après : Echange de lettres 1, RO 2012 4475) ainsi que par l'Echange de lettres entre le Conseil fédéral et le Japon du 7 septembre 2012, entré en vigueur le même jour (ci-après : Echange de lettre 2, RO 2012 6267). L'art. 25A CDI CH-JP, tel qu'introduit par le Protocole du 21 mai 2010, s'applique aux demandes d'échange de renseignements portant sur des périodes fiscales qui débutent le 1^{er} janvier 2012 au plus tôt (art. 21 ch. 2 et 3 du Protocole du 21 mai 2010). Cet article a été modifié par l'art. 17 du Protocole du 16 juillet 2021, en vigueur depuis le 30 novembre 2022 (ci-après : Protocole du 16 juillet 2021, RO 2022 686 ; FF 2021 2830) et l'Echange de lettres du 16 juillet 2021, entrée en vigueur le 30 novembre 2022 (ci-après : Echange de lettres 3, RO 2022 686).

3.1.2 En l'espèce, la demande d'assistance administrative de l'autorité fiscale japonaise a été déposée le (...) 2023 et porte sur la période fiscale du (...) 2012 au jour d'examen de la demande par l'AFC, soit le (...) 2023. La demande concerne l'impôt sur le revenu. L'ensemble de ces dispositions est donc applicable.

Les dispositions qui régissent l'assistance administrative sont par nature procédurales. En tant que règles de procédure et sauf disposition contraire, ces dispositions sont applicables immédiatement dès leur entrée en vigueur. Cette application immédiate signifie que les nouvelles règles de procédure s'appliquent aux demandes formées après leur entrée en vigueur, peu importe que ces demandes portent sur des renseignements concernant des périodes fiscales antérieures (ATF 146 II 150 consid. 5.4 ; 143 II 628 consid. 4.3 et les réf. cit.). Les Etats sont toutefois libres de limiter l'application de dispositions relatives à l'assistance administrative à certaines périodes fiscales. Ils le font régulièrement dans les conventions de double imposition, en précisant, dans une disposition transitoire, les périodes fiscales pour lesquelles des demandes d'assistance administrative peuvent être formulées (ATF 146 II 150 consid. 5.4 ; 143 II 628 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_971/2021 du 6 juillet 2022 consid. 6).

Dans le cas du Japon, l'art. 19 par. 2 du Protocole du 16 juillet 2021 prévoit ce qui suit au titre de disposition transitoire :

2. Le Protocole prend effet :

- a. Au Japon :
 - i. à l'égard des impôts prélevés sur la base d'une année fiscale, pour les impôts relatifs à toute année fiscale commençant à partir du 1^{er} janvier de l'année civile qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole,
 - ii. à l'égard des impôts qui ne sont pas prélevés sur la base d'une année d'imposition, pour les impôts perçus à partir du 1^{er} janvier de l'année civile suivant celle de l'entrée en vigueur du Protocole ;
- b. En Suisse :
 - i. à l'égard des impôts retenus à la source, sur les montants payés ou crédités à partir du 1^{er} janvier de l'année civile qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole,
 - ii. à l'égard des autres impôts, pour les années fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année civile qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole ou après cette date.

Conformément à ce qui précède, l'applicabilité du Protocole du 16 juillet 2021 se limite aux renseignements concernant une période débutant le 1^{er} janvier 2023 au plus tôt. En conséquence, c'est exclusivement le Protocole du 21 mai 2010 qui trouve application dans notre cas d'espèce.

3.1.3 Sur le plan formel, la let. c du ch. 6 du Protocole du 21 mai 2010 de la CDI CH-JP prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) les données nécessaires à l'identification de la personne qui fait l'objet d'un contrôle (typiquement le nom et, pour autant qu'ils soient connus, l'adresse et le numéro de compte, ou des informations semblables permettant l'identification), (ii) la période concernée par la demande de renseignements, (iii) une description des renseignements demandés et l'indication de la forme sous laquelle le premier État contractant mentionné souhaite recevoir ces renseignements de la part de l'autre État contractant, (iv) le but fiscal de la demande de renseignements, et (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse du détenteur présumé des renseignements demandés.

3.1.4 En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (la liste de l'art. 6 al. 2 LAAF est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme

scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4; 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-948/2022 du 7 novembre 2024 consid. 4.3.2).

3.1.5 En l'espèce, s'agissant de la forme de la demande d'assistance administrative de l'autorité requérante, celle-ci respecte les exigences prévues au ch. 6 du Protocole du 21 mai 2010, dès lors que la requête mentionne les noms et adresses des personnes concernées (Faits, let. A.b supra ; pièce n° 1 ch. 3 de l'AFC), la période fiscale visée, soit du (...) 2012 au jour d'examen de la demande par l'AFC, soit au (...) 2023 (pièce n° 1 ch. 5 de l'AFC), une description des renseignements demandés (Faits, let. A.b supra ; pièce n° 1 ch. 11 de l'AFC), le but fiscal de la demande, à savoir le recouvrement des impôts sur le revenu, et l'identité de la détentrice des informations (Faits, let. A.b supra ; pièce n° 1 ch. 7 et 9 de l'AFC). Dans la mesure où la demande d'assistance administrative du (...) 2023 contient tous les éléments requis, elle est présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves ; ce que la recourante ne remet pas en cause.

4.

4.1

4.1.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment ; de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision ; d'avoir accès au dossier ; de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêt du TAF A-5870/2022 du 5 mai 2025 consid. 5.2).

4.1.2 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêt du TAF A-5870/2022 du 5 mai 2025 consid. 5.1).

4.1.3 En droit administratif, l'annulabilité d'une décision entachée d'un vice est la règle, la nullité l'exception (arrêt du TF 4A_516/2016 du 28 août 2017 consid. 6 ; arrêts du TAF A-3941/2020 du 28 avril 2022 consid. 4.2 ; A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 4.3). L'annulation ne peut être prononcée que par l'autorité de recours valablement saisie dans le délai de recours et n'a en principe pas d'effet rétroactif (arrêts du TAF A-3941/2020 du 28 avril 2022 consid. 4.2 ; A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 4.3).

4.1.4 La nullité d'une décision peut être constatée d'office et en tout temps (ATF 145 IV 197 consid. 1.3.2 ; 144 IV 362 consid. 1.4.3 ; arrêt du TAF A-3941/2020 du 28 avril 2022 consid. 4.3). Hormis dans les cas expressément prévus par loi, la nullité n'est admise 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 ; arrêt du TAF A-3941/2020 du 28 avril 2022 consid. 4.3). Elle n'est reconnue que si le vice est particulièrement grave, s'il est manifeste ou du moins facilement décelable et si, de surcroît, la constatation de cette nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit (ATF 145 IV 197 consid. 1.3.2 et 144 IV 362 consid. 1.4.3 ; arrêt du TAF A-3941/2020 du 28 avril 2022 consid. 4.3).

4.1.5 De graves vices de procédure, tenant notamment à l'incompétence fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a statué ainsi qu'à des erreurs manifestes de procédure, constituent des motifs de nullité. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision (ATF 139 II 243 consid. 11.2 ; 138 II 501 consid. 3.1 ; 132 II 342 consid. 2.1 ; ATF 2017 I/5 consid. 4.2). Ainsi, l'illégalité d'une décision ne constitue pas, par principe, un motif de nullité, mais doit au contraire être invoquée dans le cadre des voies ordinaires de recours. Reconnaître la nullité autrement que dans des cas tout à fait exceptionnels conduirait à une trop grande insécurité juridique (arrêt du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 2.2 et les réf. cit.). La nullité ne saurait en particulier être invoquée par une partie pour se voir restituer les droits auxquels elle est réputée avoir renoncé en omettant de recourir contre la décision visée (arrêts du TF 1C_156/2016 du 1^{er} novembre 2016 consid. 4.1.1 ; 1C_128/2015 du 9 novembre 2015 consid. 4).

4.1.6 A l'égard de la personne concernée par la requête d'assistance, de graves 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 entraînent la nullité intégrale de la décision en tant qu'elles équivalent à l'absence de connaissance de la procédure d'assistance administrative (arrêt du TAF A–1309/2021 du 9 août 2023 consid. 4.2.2 pour plus d'informations ; voir également WALDMANN/BICKEL, in WALDMANN/KRAUSKOPF [edit.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl., 2023, Art. 29 N 104 Fn. 253).

4.1.7 L'information des personnes concernées par une demande d'assistance administrative, soit au sujet desquelles sont demandés les renseignements (art. 3 let. a LAAF), est régie spécifiquement par l'art. 14 LAAF. Cette disposition concrétise le droit à l'information découlant du droit d'être entendu (art. 29 Cst ; ATF 146 I 172 consid. 7).

4.1.8 Il incombe à l'AFC d'informer la personne concernée de l'ouverture d'une procédure à son endroit, respectivement des parties essentielles de la demande (art. 14 al. 1 LAAF). Lorsque la personne concernée est domiciliée à l'étranger, l'autorité précitée invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications (art. 14 al. 3 LAAF), étant précisé qu'elle ne peut l'y contraindre (ATF 145 II 119 consid. 6.2 et 6.3). Le Tribunal fédéral a précisé qu'en l'absence de communication par le détenteur des renseignements – soit parce qu'il n'est pas en mesure de le faire, soit parce qu'il s'y refuse –, il appartient à l'AFC de garantir d'une autre manière le droit d'être entendu des personnes concernées, respectivement des personnes habilitées à recourir, en faisant usage d'un autre mode de notification au sens de l'art. 14 al. 4 et 5 LAAF (ATF 145 II 119 consid. 7). L'AFC peut donc informer directement la personne concernée domiciliée à l'étranger, pourvu que la notification par voie postale dans le pays concerné soit admissible sur la base d'une convention internationale ou du consentement de l'Etat requérant (art. 14 al. 4 LAAF). Si cela n'est pas possible, la personne concernée est informée par l'intermédiaire de l'autorité requérante ou par voie de publication dans la Feuille fédérale (art. 14 al. 5 LAAF), le choix entre ces deux modes de notification appartenant à l'AFC (ATF 145 II 119 consid. 7.2). La notification par voie édictale, lorsqu'elle est conforme à la loi, entraîne la fiction que les personnes visées par la notification ont eu connaissance de cette dernière (arrêt du TAF A–31/2021 du 22 juin 2022 consid. 2.1.1 et les réf. cit.).

4.2

4.2.1 Selon le Tribunal fédéral, la notification d'un acte administratif ou judiciaire obéit au principe de la réception. A moins qu'il existe des prescriptions de notification comme par exemple lorsque la loi exige un

accusé de réception (pour un exemple : ATF 144 IV 57), il suffit que l'acte parvienne dans la sphère d'influence de son destinataire et que ce dernier, en organisant normalement ses affaires, soit à même d'en prendre connaissance pour admettre qu'il a été valablement notifié (ATF 145 IV 252 consid. 1.3.2 ; 144 IV 57 consid. 2.3.2 ; ATAF 2021 I/1 consid. 2.3). Celui qui se sait partie à une procédure et qui doit dès lors s'attendre à recevoir des actes officiels – condition en principe réalisée pendant toute la durée d'un litige (ATF 130 III 396 consid. 1.2.3) – est tenu de relever son courrier ou, s'il s'absente de son domicile, de prendre des dispositions pour que celui-ci lui parvienne (ATF 141 II 429 consid. 3.1). Il n'est, par contre, pas nécessaire que le destinataire ait personnellement l'acte en main (ATAF 2009/55 consid. 5.2) ; autrement dit, la prise de connaissance effective de l'envoi ne joue pas de rôle sur la détermination du *dies a quo* (ATF 144 IV 57 consid. 2.3.2 ; 142 III 599 consid. 2.4.1). Le fardeau de la preuve de la notification et la date de celle-ci incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique. L'autorité qui veut se prémunir contre le risque d'échec de la preuve de la notification doit communiquer ses décisions sous pli recommandé (ATF 145 IV 252 consid. 1.3.2 ; 144 IV 57 consid. 2.3.2 ; 142 IV 599 consid. 2.4.1 ; ATAF 2021 I/1 consid. 2.4).

4.2.2 Par ailleurs, le pli recommandé est muni d'un numéro permettant de suivre le cheminement de l'envoi électroniquement via le système de « Suivi des envois » (« Track & Trace ») de la Poste. Il est ainsi possible d'être informé en temps réel des différentes étapes suivies par l'envoi et en particulier, du moment précis où le courrier est remis (date et heure) (ATAF 2021 I/1 consid. 2.6).

5.

5.1

5.1.1 Avant toute chose, dans ses griefs (consid. 2.3 supra), la recourante se prévaut non seulement de la violation de son droit d'être entendu, mais aussi de celui de B._____. Elle soutient qu'étant directement visée, au même titre que l'intéressé, par la requête d'entraide, leurs droits et obligations « seraient indissociables ». La recourante disposerait ainsi d'un intérêt direct et concret à ce que la violation du droit d'être entendu de B._____ soit reconnue. Selon elle, étant donné que l'AFC aurait privé B._____ de prendre part à la procédure d'assistance administrative et de se prononcer sur le bien-fondé de la demande d'entraide, la décision querellée serait nulle (consid. 5.4 infra).

5.1.2 Le Tribunal relève que la recourante n'indique pas spécifiquement si elle requiert la constatation de la nullité de la décision qui lui est destinée

ou celle de B._____ ou des deux décisions finales. En effet, le mandataire se réfère toujours à « la décision de l'AFC du 20 décembre 2023 ». Nonobstant le terme utilisé, le Tribunal peut constater d'office et en tout temps la nullité d'une décision (consid. 4.1.4 supra). En l'occurrence, il est avéré que B._____ est la personne concernée à titre principal par la demande, puisque l'autorité requérante cherche à récupérer des créances d'impôts impayées par celui-ci (Faits, let. A.b supra). En tant que personne concernée (art. 3 let. a LAAF), il devait être informé de l'existence de la procédure d'assistance administrative. Dès lors, si B._____ ne devait effectivement pas avoir été informé, comme le soutient la recourante, la nullité de la décision rendue à son encontre devrait être constatée (consid. 4.1.6 supra). Il y a ainsi lieu d'examiner ces arguments.

5.2 Dans un premier allégué, la recourante se plaint du non-respect des conditions d'application de l'art. 14 LAAF par l'AFC. Elle critique le fait que l'AFC ait porté à sa connaissance et à celle de B._____ l'existence de la procédure d'assistance administrative à leurs adresses respectives au Japon en omettant d'inviter les détenteurs de renseignements à le faire.

5.2.1 Le Tribunal relève que les détenteurs de renseignement sont au nombre de trois : C._____ et deux sociétés suisses, dont une a été radiée le (...) 2019. A la lecture de la demande d'entraide, il s'avère que seule C._____ est en mesure de fournir à l'AFC les informations requises par l'autorité requérante. C'est pourquoi, l'autorité inférieure lui a adressé l'ordonnance de production du 3 mai 2023, sans l'inviter à informer les personnes concernées. En effet, vu que C._____ est une administration publique, elle n'a aucune relation de travail ou d'affaire avec la recourante et B._____. Elle n'est donc pas en mesure de les informer de l'existence de la procédure d'assistance administrative. Dès lors, c'est à juste titre que l'AFC n'a pas invité C._____ à informer les personnes concernées.

5.2.2 En l'absence de communication par le biais du détenteur des renseignements, il appartient à l'AFC de garantir d'une autre manière le droit d'être entendu de la recourante et de B._____. L'autorité inférieure peut informer directement les personnes concernées domiciliées à l'étranger pour autant qu'une notification par voie postale soit admise ou que l'Etat requérant y consente expressément, conformément à l'art. 14 al. 3 LAAF. La CDI CH-JP ne prévoit pas de règles concernant la notification des actes relatifs à une procédure d'assistance administrative. Ainsi, l'AFC doit requérir le consentement de l'autorité fiscale japonaise

pour informer la recourante et B. _____ au Japon. C'est donc à juste titre que l'AFC, après avoir obtenu l'autorisation de l'autorité requérante (pièce n° 5 de l'AFC), a directement informé la recourante et B. _____ de l'existence de la procédure d'assistance administrative aux adresses japonaises indiquées dans la requête d'entraide (ch. 3A et 3B de la demande d'assistance administrative). La question de savoir si ces courriers ont ensuite été valablement notifiés sera examinée ci-après (consid. 4.5 infra).

5.3 Dans un deuxième allégué, la recourante soutient que la notification directe des plis recommandés du 26 juin 2023, en particulier à B. _____, au Japon ne serait pas valable.

5.3.1 La recourante reproche précisément à l'AFC d'avoir adressé ce pli recommandé à l'adresse de B. _____ au Japon, alors qu'elle savait que ce dernier résidait en Thaïlande (Faits, let. A.b supra ; ch. 10 p. 5 de la demande d'assistance administrative). Il n'aurait donc pas pris connaissance de ce courrier et n'aurait pas été informé de la procédure d'assistance administrative. A ce titre, la recourante précise que, malgré la confirmation de la distribution des plis recommandés étrangers via le système « Suivi des envois » (« Track & Trace ») de la Poste, le nom du destinataire effectif, soit B. _____, n'y figure pas. Selon la recourante, le défaut d'information de B. _____ devrait conduire le Tribunal à constater la nullité de la décision attaquée.

5.3.2 Le Tribunal relève que l'autorité requérante a certes précisé que B. _____ résidait en Thaïlande (ch. 10 et 11 p. 5 de la demande d'assistance administrative). Cependant, dans sa demande d'assistance administrative, l'autorité fiscale japonaise a uniquement communiqué les adresses japonaises de la recourante ([...]) et de B. _____ ([...] ; ch. 3A et 3B de la demande d'assistance administrative).

Il y a donc lieu d'examiner si les plis recommandés du 26 juin 2023 ont été valablement notifiés aux adresses des personnes concernées au Japon.

5.3.3 Avant tout, le Tribunal relève que dans son recours, la recourante se réfère à l'ATF 142 III 599 pour expliquer que l'information découlant du système de « Suivi des envois » (« Track & Trace ») de la Poste, permettant de savoir si l'envoi est distribué dans la boîte aux lettres ou dans la case postale du destinataire, n'est pas une preuve, mais un indice. Cet arrêt du Tribunal fédéral concerne uniquement la notification sous l'angle du courrier A Plus. Or, l'AFC a adressé des plis recommandés

étrangers aux personnes concernées qui sont remis contre signature. Dès lors, les conditions posées par l'arrêt précité ne sont pas applicables en l'espèce (consid. 4.2 supra).

5.3.4

5.3.4.1 S'agissant du pli recommandé adressé à la recourante, dont le numéro de suivi électronique est le « [Suivi n° 1] », le Tribunal constate que celui-ci a fait l'objet d'une distribution fructueuse par la Poste le 3 juillet 2023 (Faits, let. B.b supra ; pièce n° 9 de l'AFC ; pièce n° 7 de la recourante). Dans ces circonstances, le courrier d'information adressé sous pli recommandé à la recourante au Japon a été valablement notifié.

5.3.4.2 En ce qui concerne le pli recommandé adressé à B._____, dont le numéro de suivi électronique est le « [Suivi n° 2] », le Tribunal relève que ce courrier a fait l'objet d'une première tentative de distribution le 3 juillet 2023. Celle-ci a échoué car le destinataire était absent (pièce n° 10 de l'AFC ; pièce n° 7 de la recourante). Ce pli a ensuite fait l'objet d'une deuxième tentative de distribution le 5 juillet 2023 qui a abouti (Faits, let. B.b supra ; pièce n° 10 de l'AFC ; pièce n° 7 de la recourante).

La recourante fait valoir que le nom du destinataire n'apparaissait pas dans le suivi électronique de la Poste, ce qui exclurait toute notification valable. Toutefois, il est constant que le courrier d'information du 26 janvier 2023 était nommément adressé à B._____ au Japon (pièce n° 8 de l'AFC ; pièce n° 6 de la recourante). L'absence du nom dans le suivi électronique est dès lors sans incidence, ce dernier indiquant uniquement le numéro d'envoi [Suivi n° 2] (pièce n° 10 de l'AFC ; pièce n° 7 de la recourante), qui renvoie au pli portant le nom et l'adresse complets de B._____.

Le pli ayant été réceptionné et non retourné à l'expéditeur, il y a lieu de considérer qu'il a été valablement notifié. Dans ces circonstances, la notification du pli recommandé du 26 juin 2023, réputée survenue le 5 juillet 2023, est opposable à B._____.

5.3.5 Par conséquent, le Tribunal constate, d'une part, que l'AFC a respecté les conditions d'application de l'art. 14 LAAF en informant elle-même les personnes concernées par la procédure d'assistance administrative au Japon, et que, d'autre part, les courriers d'information envoyés par plis recommandés du 26 juin 2023 aux adresses japonaises de la recourante et de B._____ ont été valablement notifiés.

5.4 En définitive, le Tribunal ne constate pas de violation du droit d'être entendu de la recourante et de B. _____ par l'AFC. La décision de l'AFC du 20 décembre 2023 rendue à l'encontre de B. _____ n'est pas nulle. Il n'est ainsi pas nécessaire d'examiner les conséquences d'une éventuelle nullité contre la décision querellée. Partant, les conclusions tendant à la constatation de la nullité, subsidiairement à l'annulation, de la décision de l'AFC du 20 décembre 2023 rendue à l'encontre de la recourante doivent être rejetées.

6.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que les griefs soulevés par la recourante ne sont pas à même de remettre en cause la décision litigieuse laquelle satisfait pleinement aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

7.

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 5'000 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 5'000 francs déjà versée.

8.

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

9.

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 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 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge de la recourante. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq 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

Fabio Iannicelli

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)