



Cour I
A-4987/2017

Arrêt du 20 février 2018

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Annie Rochat Pauchard, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
les deux représentées par
Maître Olivier Wehrli,
recourantes,

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-F).

Faits :**A.**

Une procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale est conduite par l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure) sur la base de l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI-F, RS 0.672.934.91), suite à une demande de l'Etat requérant français du *** 2016.

B.

Le 27 juillet 2017, l'AFC a envoyé à Me Olivier Wehrli le pli suivant (référence ***), intitulé "Information" et indiquant "sans signature manuscrite":

"La société A. _____ en liquidation se trouve en liquidation ou était déjà radiée du registre du commerce.

Par conséquent, nous considérons que la société A. _____ en liquidation n'a plus la capacité pour agir dans la présente procédure d'assistance administrative. Ainsi, nous ne l'impliquerons pas dans la présente procédure (cf. arrêt du tribunal administratif fédéral A-4044/2015 du 16 février 2016, consid. 1.3)."

C.

Par recours du 1^{er} septembre 2017, A. _____ (ci-après: recourante 1) et B. _____ (ci-après: recourante 2) concluent préalablement à ce que le Tribunal administratif fédéral dise que jusqu'à droit jugé sur le recours, aucune information et aucun document relatifs aux recourantes, compte *** dans les livres de C. _____, ne sera transmis à l'Etat requérant. Principalement, les recourantes concluent à l'annulation et la mise à néant de la décision de l'AFC du 27 juillet 2017, sous suite de frais et dépens. Subsidièrement, les recourantes requièrent la constatation de la qualité de partie à la procédure de la recourante 2.

D.

Dans sa décision incidente du 7 septembre 2017, le Tribunal a notamment rappelé qu'aucune information ne pourrait être transmise à l'étranger avant le prononcé d'un arrêt définitif et exécutoire mettant fin à la procédure.

E.

Dans sa réponse du 23 octobre 2017, l'AFC conclut au rejet de la demande d'annulation et de mise à néant de la décision du 27 juillet 2017 (conclusion n° 1). L'AFC sollicite en outre la déclaration d'irrecevabilité de la demande de constatation de la qualité de partie de la recourante 2 (conclusion n° 2),

ainsi que la condamnation des recourantes à tous les frais et dépens (conclusion n° 3). L'AFC soutient que la recourante 1 demeure à ce jour dissoute. L'AFC invite néanmoins Me Olivier Wehrli à contacter l'AFC lorsque la recourante 1 sera réinscrite au registre du commerce. En outre, la qualité de partie de la recourante 2 ne fait pas l'objet du présent litige. Il est précisé par l'AFC, à titre informatif, que la recourante 2 sera, à titre d'héritière, impliquée dans la présente procédure.

F.

Par pli du 1^{er} novembre 2017, Me Olivier Wehrli a indiqué qu'il tiendrait le Tribunal informé de la procédure devant la Eastern Caribbean Supreme Court relative à la réinscription au registre du commerce de la recourante 1.

G.

Par ordonnance du 2 novembre 2017, le Tribunal a renoncé à suspendre la présente procédure.

Droit :

1.

1.1 Pour autant que ni la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), ni la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1) n'en disposent autrement, la procédure est régie par la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), le Tribunal étant par ailleurs compétent pour connaître de la présente affaire (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; art. 19 al. 5 LAAF; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 1.1).

1.2 L'art. 5 PA prévoit ce qui suit. Sont considérées comme décisions les mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce, fondées sur le droit public fédéral et ayant pour objet: a) de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations; b) de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations; c) de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations (art. 5 al. 1 PA). Sont aussi considérées comme des décisions les mesures en matière d'exécution (art. 41 al. 1 let. a et b PA), les décisions incidentes (art. 45 et 46 PA), les décisions sur opposition (art. 30 al. 2 let. b et 74 PA), les décisions sur recours (art. 61 PA), les décisions prises en matière de révision (art. 68 PA) et d'interprétation (art. 69 PA; art. 5 al. 2 PA).

Lorsqu'il s'agit de qualifier un acte de décision, il importe peu qu'il soit désigné comme telle ou qu'il en remplisse les conditions formelles fixées par la loi (ATF 133 II 450 consid. 2.1; arrêt du TAF A-8595/2007 du 21 avril 2008 consid. 2), notamment à l'art. 35 PA (arrêt du TAF A-692/2014 du 17 juin 2014 consid. 3.1). Est bien plutôt déterminant le fait que l'acte en question revête les caractéristiques matérielles d'une décision au sens de l'art. 5 al. 1 PA (arrêt du TAF A-3621/2014 du 2 septembre 2015 consid. 1.2.1), selon des critères objectifs et indépendamment de la volonté de l'autorité ou de l'administré (arrêt du TAF A-5161/2013 du 7 avril 2015 [= ATAF 2015/22] consid. 1.2.1). Il n'y a pas de décision lorsqu'un acte ne contient pas d'éléments visant à produire des effets juridiques et ne constate pas non plus des droits ou des devoirs individuels concrets; dans un tel cas, le recours, privé de tout objet, doit être déclaré irrecevable (arrêts du TAF B-6308/2015 [=ATAF 2016/4] du 21 mars 2016 consid. 5.2.3, B-2771/2011 du 9 octobre 2012 consid. 1.3).

1.3 Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3, arrêt du TF 4A_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas se prononcer sur tous les moyens des parties; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2, arrêt du TF 2C_950/2012 consid. 3.5; ATAF 2009/35 consid. 6.4.1, arrêt du TAF A-3534/2012 du 7 octobre 2013 consid. 4.4.2). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1; arrêts du TAF A-5228/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1, A-5984/2013 du 4 février 2015 consid. 3.1.2; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 1572 p. 520 s.; voir aussi ATF 132 I 196 consid. 3.1).

1.4 La capacité d'être partie et la capacité d'ester en justice (voir arrêt du TF 4A_347/2014 du 24 août 2014 consid. 4) sont toutes deux des conditions de recevabilité du recours (VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2e éd., 2016, n° 6 ad art. 48).

Il faut rappeler à ce titre que la fin d'une société se divise en trois étapes: la dissolution de la société, la liquidation et la disparition (*Untergang*), qui emporte cessation de l'existence de la société, avec la perte de son éventuelle personnalité juridique; la disparition se produit à la fin de la liquidation (ROLAND RUEDIN, Droit des sociétés, 2e éd., 2006, n° 1914, 2053 s.; ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Droit suisse des sociétés, avec mise à jour 2015, 2015, n° 84; voir arrêts du TAF A-4277/2017 du 11 octobre 2017 consid. 1.2.3 ss, A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 1.3.1, A-5044/2015 du 16 février 2016 consid. 1.3).

1.5 Afin de déterminer l'objet du litige de la présente procédure, il faut procéder selon les règles relatives à l'objet de la contestation et l'objet du litige (ATF 130 V 501 consid. 1). 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 (*Anfechtungsgegenstand*) qui peut être déféré en justice par voie de recours. Le juge n'entre donc pas en matière, en règle générale, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation (ATF 125 V 413 consid. 1a; ULRICH MEYER/ISABEL VON ZWEHL, L'objet du litige en procédure de droit administratif fédéral, in: Mélanges Pierre Moor, 2005, p. 439 n° 8). L'objet du litige (*Streitgegenstand*) dans la procédure administrative subséquente est le rapport juridique qui – dans le cadre de l'objet de la contestation déterminé par la décision – constitue, d'après les conclusions du recours, l'objet de la décision effectivement attaqué. D'après cette définition, l'objet de la contestation et l'objet du litige sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, lorsque le recours ne porte que sur une partie des rapports juridiques déterminés par la décision, les rapports juridiques non contestés sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais non pas dans l'objet du litige (ATF 130 V 501 consid. 1, 125 V 413 consid. 1b et 2 et les références citées; arrêt du TAF A-4363/2014 du 4 août 2016 consid. 3.1).

2.

2.1 En l'espèce, dans le cadre de l'examen de la recevabilité du recours, le Tribunal examinera d'abord l'acte du 27 juillet 2017 (consid. 2.2), avant d'en venir à la qualité pour recourir de la recourante 1 (consid. 2.3), puis à la conclusion relative à la constatation de la qualité de partie de la recourante 2 (consid. 2.4).

2.2 Le Tribunal relève que si l'acte du 27 juillet 2017 n'est pas désigné comme une décision, mais plutôt comme une "Information" sans signature manuscrite – ce qui implique d'ailleurs que les exigences de forme des décisions n'ont pas été respectées (voir art. 35 PA et consid. 1.3 ci-dessus) – il ne dispose pas moins des caractéristiques matérielles d'une décision (consid. 1.2 ci-dessus). En effet, sur la base de cet acte, il a bien été refusé à la recourante 1 de participer à la procédure conduite par l'AFC. D'ailleurs, l'AFC ne paraît pas contester, dans sa réponse, que cet acte est une décision (voir ATF 143 II 268 consid. 4.2.2, dans lequel le Tribunal fédéral a tenu compte de la vision de l'AFC, qui estimait ne pas avoir rendu de décision, pour dénier la qualité de décision à une sommation de payer), ce qui indique que ledit acte vise à produire des effets juridiques. Il en découle que le recours est – sous réserve de ce qui suit – recevable en tant qu'il attaque une décision matérielle de l'AFC, ce d'autant plus qu'un recours contre une décision niant à une partie sa qualité pour agir est recevable, y compris en assistance administrative internationale (arrêts du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 consid. 1.3.2.1, A-8297/2015 consid. 1.3.1; voir art. 19 al. 1 LAAF).

Le Tribunal précise qu'il est allégué et compatible avec le dossier que la décision attaquée a été notifiée le 10 août 2017, de sorte que le recours du 4 septembre 2017 a nécessairement été déposé dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). Il reste encore à examiner les autres conditions de recevabilité du recours.

2.3 Le Tribunal relève qu'il est admis que la recourante 1 a été radiée en avril 2015, après liquidation volontaire. Des pièces sont même produites par les recourantes à ce propos. Cet élément suffit au Tribunal pour déclarer le recours irrecevable, faute pour la recourante 1 de disposer de la capacité d'être partie et la capacité d'ester en justice (consid. 1.4 ci-dessus). La règle selon laquelle la titulaire d'un compte atteint par une demande d'assistance a en principe la qualité pour recourir ne s'applique que si ladite titulaire existe juridiquement, ce qui n'est pourtant pas le cas d'une société radiée (arrêts du TAF A-4277/2017 du 11 octobre 2017 consid. 1.2.5).

Le Tribunal ne voit pas en quoi le fait que la recourante 1 ait demandé – sans encore obtenir, visiblement – à la Eastern Caribbean Supreme Court sa réinscription au registre du commerce devrait d'ores et déjà lui permettre d'agir dans la présente procédure. Le fait qu'une telle démarche soit, prétendument, motivée par un arrêt du Tribunal fédéral 4A_508/2016 du 16 juin 2017 (= ATF 143 III 348) relatif au délai de prescription des rétrocessions ne change rien à cette conclusion. Du reste, si une telle réinscription

devait intervenir, la recourante 1 pourrait se manifester auprès de l'AFC, comme cette dernière le propose, afin de participer à la procédure.

Partant, si le recours de la recourante 1 attaque, de manière recevable, une décision de l'AFC, la recevabilité du recours ne peut toutefois être admise, faute pour la recourante 1 d'avoir la qualité pour recourir.

2.4 Pour ce qui est de la demande en constatation relative à la recourante 2, qui se dit ayant droit économique de la recourante 1, cette conclusion émerge de l'objet de la contestation, ne peut pas faire l'objet du litige et doit par conséquent être déclarée irrecevable. En effet, la décision attaquée ne fait que nier la qualité de partie à la recourante 1, sans examiner la qualité de la recourante 2. Le recours ne met en outre pas en évidence que la recourante 2 a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privée de la possibilité de le faire (voir art. 48 al. 1 let. a PA; voir aussi pièces 10 et 12 jointes au recours). L'AFC a d'ailleurs bien dit qu'elle impliquerait la recourante 2 dans la procédure, ce qui garantit du reste pleinement le respect du double degré de juridiction. Partant, point n'est besoin de discuter la jurisprudence issue de l'ATF 139 II 404 consid. 2.1.1 relatif à la qualité pour agir de l'ayant droit économique d'une société qui n'existe plus.

Dès lors, la conclusion en constatation est irrecevable.

3.

Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA; art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]), sont ici arrêtés à Fr. 2'000.-. Ils sont mis à la charge des recourantes, qui succombent, et imputés sur le montant de Fr. 7'500.- versé à titre d'avance de frais. Le solde de cette avance, à savoir Fr. 5'500.-, sera restitué aux recourantes une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF) ni aux recourantes (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

4.

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'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est irrecevable.

2.

Les frais de procédure de Fr. 2'000.- (deux mille francs) sont mis à la charge des recourantes. Ce montant est imputé sur l'avance de frais de Fr. 7'500.- (sept mille cinq cents francs) versée par elles. Le solde de cette avance, soit Fr. 5'500.- (cinq mille cinq cents francs), leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourantes (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

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 :