ATF 148 II 536 | TF, 08.11.2022, 2C_772/2021, 2C_773/2021*

En assistance administrative en matière fiscale, l'ayant droit économique qui ne recourt pas dans le délai contre la décision qui lui est valablement notifiée par la voie édictale ne pourra pas recourir ultérieurement contre la même décision notifiée par écrit au titulaire du compte.

Faits

La Direction générale des finances publiques française adresse à l'Administration fédérale des contributions (AFC) une demande d'assistance administrative en matière fiscale visant 45'000 clients d'UBS identifiés au moyen de listes remises à la France par les autorités allemandes.

Une société panaméenne concernée par la demande s'adresse par l'intermédiaire de son représentant en Suisse à l'AFC en s'opposant à celle-ci. L'ayant droit économique de la société domicilié selon les informations bancaires en France ne se manifeste pas auprès de l'AFC.

Dans des cas pilotes distincts de la présente procédure, l'AFC accorde l'assistance. Le Tribunal fédéral confirme l'octroi de celle-ci (ATF 146 II 150 résumé *in* LawInside.ch/851). L'AFC reprend ensuite les procédures qui avaient été suspendues jusque-là et entreprend de notifier aux personnes concernées les décisions finales accordant l'assistance.

Dans un premier temps, l'AFC notifie par publication dans la feuille officielle une décision finale aux personnes habilitées à recourir qui ne se sont pas manifestées auprès d'elle. L'ayant droit économique de la société panaméenne en fait partie. Il ne recourt pas contre cette décision.

Dans un second temps, l'AFC notifie par écrit deux décisions finales à la société panaméenne concernant le compte bancaire dont celle-ci est titulaire et le contribuable l'ayant droit économique.

La société et l'ayant droit économique contestent ces décisions au Tribunal administratif

fédéral (TAF). Le TAF rejette le recours de la société et déclare irrecevable celui de l'ayant droit économique.

La société et l'ayant droit économique forment un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Celui-ci doit se prononcer sur (1.) la validité de la notification de la décision à l'ayant droit économique par publication dans la feuille officielle alors que la société titulaire du compte bancaire s'est manifestée auprès de l'AFC pour recevoir une décision notifiée par écrit et (2.) la recevabilité du recours de l'ayant droit économique contre la décision notifiée à la société liée au même compte bancaire, alors qu'il n'a pas recouru contre la décision notifiée par publication dans la feuille officielle.

Droit

Les questions soulevées par le recours, liées à la notification d'une décision à l'ayant droit économique d'un compte bancaire concerné par une demande d'assistance qui ne s'est pas manifesté auprès de l'AFC, posent une question juridique de principe au sens de l'art. 84*a* LTF. Le recours est donc recevable.

La demande d'assistance est régie par l'art. 28 CDI CH-FR. L'exécution au plan interne est régie par la LAAF, notamment en ce qui concerne l'information des personnes concernées (art. 14 LAAF) et la notification d'une décision finale (art. 17 LAAF). Ces dispositions concrétisent le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.).

Selon l'art. 17 al. 3 LAAF, l'AFC notifie la décision à une personne habilitée à recourir domiciliée à l'étranger par l'intermédiaire de son représentant désigné ou directement par voie postale dans la mesure où cette voie est autorisée par le pays concerné. A défaut, elle notifie sa décision par publication dans la feuille officielle.

Les informations relatives au domicile se trouvent soit dans la demande d'assistance, soit dans la documentation bancaire. L'AFC peut s'en tenir à ces informations sans procéder à des investigations complémentaires. Dans ce sens, si seul le titulaire du compte a désigné un représentant en Suisse habilité à recevoir des notifications, l'AFC n'a pas à s'informer auprès de celui-ci pour savoir s'il représente également l'ayant droit économique.

Selon la lettre de l'art. 17 al. 3 LAAF (« à défaut »), la notification par publication dans la feuille officielle est subsidiaire. En l'absence d'une notification par l'intermédiaire d'un représentant désigné, le Tribunal fédéral se demande si une convention autorise la notification par voie postale. A cet égard, l'art. 17 par. 3 MAC autorise une telle notification, mais seulement dès les périodes fiscales 2018, soit des périodes postérieures à celles concernées par la présente procédure (2010 à 2015).

Dans ces circonstances, l'AFC était en l'espèce en droit de notifier à l'ayant droit économique – domicilié selon la documentation bancaire en France – la décision par publication dans la feuille officielle en application de l'art. 17 al. 3 LAAF.

Le Tribunal fédéral se penche alors sur la question de savoir si c'est à juste titre que le TAF a déclaré irrecevable le recours de l'ayant droit économique contre la décision notifiée par écrit à la société panaméenne.

Selon un principe établi, si une personne ne recourt pas contre une décision valablement notifiée, cette décision ne peut plus faire l'objet d'un recours ordinaire. C'est également le cas lorsqu'une personne, qui fait l'objet d'une décision définitive, recourt contre la même décision qui est notifiée ultérieurement à une autre personne. Il en va du principe de la sécurité juridique.

En matière d'assistance administrative, il n'est pas rare que plusieurs personnes disposent de la qualité pour recourir contre une même décision. Il en va ainsi de l'ayant droit économique et du titulaire d'un compte bancaire visé par une procédure d'assistance. Tous deux disposent de la qualité pour recourir (art. 3 let. a et 19 al. 2 LAAF). Ces deux personnes ne sont toutefois pas forcément soumises aux mêmes règles de notification (cf. art. 17 LAAF). La LAAF n'impose pas de notifier simultanément ces deux personnes et aucune règle de procédure n'impose un ordre de priorité. Quoi qu'il en soit, une personne qui ne recourt pas dans le délai contre la décision qui lui est valablement notifiée ne pourra pas recourir ultérieurement contre la même décision notifiée à une autre personne.

En l'espèce, l'AFC a d'abord notifié valablement par publication dans la feuille officielle sa décision à l'égard de l'ayant droit économique. Elle a ensuite rendu cette même décision

concernant la société titulaire du compte bancaire au représentant élu. La décision notifiée à l'ayant droit économique étant entrée en force entre temps, celui-ci ne peut plus recourir contre la décision notifiée à la société.

Par conséquent, c'est à juste titre que le TAF a déclaré irrecevable le recours de l'ayant droit économique.

Partant, le Tribunal fédéral rejette le recours.

Proposition de citation : Tobias Sievert, La notification par voie édictale en assistance administrative en matière fiscale, in: https://lawinside.ch/1254/