

B Loi sur les impôts directs

9 Droit de procédure

92 Principes généraux de procédure

92.8 Délais

Délais à respecter. Courrier A Plus. Le requérant fait valoir que la question litigieuse est de savoir quand une décision envoyée par l'AFC le vendredi par courrier A-post Plus est considérée comme ayant été notifiée au sens de l'art. 20, al. 1, PA lorsque le destinataire a conclu avec la Poste un accord spécial prévoyant expressément qu'aucune notification ne devait être effectuée dans la boîte aux lettres le samedi.

L'instance précédente expose d'abord la jurisprudence du Tribunal fédéral : si le destinataire conclut avec la Poste un accord spécial qui interfère avec le processus de notification habituel, par exemple un ordre de réexpédition, une instruction de rétention ou une instruction similaire, un tel accord ne peut ni suspendre ni prolonger le délai.

Ensuite, l'instance précédente examine l'accord de "notification spéciale" conclu entre le cabinet d'avocats représentant le requérant et La Poste. Elle conclut que cet accord ressemble à une instruction de rétention (qui se répète chaque semaine et est limitée au samedi). Bien qu'une telle instruction de rétention soit admissible, elle ne saurait suspendre ni prolonger le délai en retardant le moment de la notification. Même si l'accord existant entre La Poste et le cabinet d'avocats avait effectivement empêché une notification le samedi, la décision finale contestée est restée uniquement à la disposition de La Poste, car le cabinet d'avocats, représentant du requérant, renonce à une notification le samedi. Par conséquent, la date de notification juridiquement pertinente, et par conséquent, la date d'ouverture de la décision finale du 29 juillet 2022, ne sont pas reportées du samedi 30 juillet 2022 au mardi 2 août 2022 en faveur du requérant.

Tribunal fédéral, 25 novembre 2022, 2C_941/2022

A. Le 13 avril 2022, l'Administration fiscale des Pays-Bas (ci-après : l'autorité requérante), en vertu de l'art. 26 de l'accord du 26 février 2010 entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôt sur le revenu (RS 0.672.963.6 ; ci-après : ACD CH-PB) concernant A., a adressé une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC).

B. Par décision finale du 29 juillet 2022, l'AFC a ordonné l'assistance administrative concernant A. par requête électronique datée du 1er septembre 2022, les représentants légaux de A. ont fait recours contre la décision finale du 29 juillet 2022 auprès du Tribunal administratif fédéral.

B.a. Se référant aux indications de suivi des envois concernant l'envoi A-Post Plus par lequel la décision finale du 29 juillet 2022 a été expédiée, le Tribunal administratif fédéral a demandé à l'AFC, par décision intermédiaire du 7 septembre 2022, de se prononcer sur la date de notification (déterminante) de la décision finale du 29 juillet 2022. Par requête du 8 septembre 2022, A. a demandé que son droit d'être entendu soit respecté sur la question du respect du délai de recours.

B.b. Par requête du 16 septembre 2022, l'AFC a expliqué pourquoi elle considérait, dans le cas présent, que le samedi 30 juillet 2022 était le moment déterminant pour la notification de la décision finale du 29 juillet 2022. Par décision intermédiaire du 21 septembre 2022, le Tribunal administratif fédéral a notifié à A. la requête de l'AFC du 16 septembre 2022 et l'a invité à prendre position. Par lettre datée du 30 septembre 2022, A. a déclaré que la date de notification décisive de la décision finale contestée du 29 juillet 2022 était le mardi 2 août 2022. Par conséquent, il convient d'entrer en matière sur le recours du 1er septembre 2022, déposé dans les délais.

B.c. Par jugement du 8 novembre 2022, le Tribunal administratif fédéral a déclaré irrecevable le recours du 1er septembre 2022.

C. Par recours en matière de droit public du 21 novembre 2022, A. saisit le Tribunal fédéral. Il demande l'annulation du jugement du 8 novembre 2022. Il convient d'ordonner au Tribunal administratif fédéral d'entrer en matière sur son recours du 1er septembre 2022. D'un point de vue procédural, il convient d'accorder l'effet suspensif au recours dans la mesure où la présente affaire n'est pas qualifiée d'assistance administrative fiscale internationale.

Le Tribunal fédéral n'est pas entré en matière sur le recours en raison des considérations suivantes :

1. Le Tribunal fédéral examine sa compétence et les autres conditions de recevabilité (art. 29 al. 1 LTF).

1.1 En vertu du principe de l'unité de la procédure, l'exclusion du recours en matière de droit public prévue à l'art. 83 LTF pour certaines matières s'applique également aux décisions de nature procédurale. Ainsi, le recours en matière de droit public contre une décision de non-entrée en matière n'est possible que si l'affaire est jugée en appel, si une décision sur le fond est également attaquable par ce moyen de droit. (cf. ATF 137 I 371 consid. 1.1 ; arrêt 2C_64/2007 du 29 mars 2007 consid. 2.1).

L'art. 83 let. h LTF prévoit que le recours au Tribunal fédéral contre les décisions prises dans le domaine de l'assistance administrative internationale, à l'exception de l'assistance administrative en matière fiscale, est irrecevable. Le recours contre une décision dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale est recevable conformément à l'art. 84a LTF si une question juridique de principe se pose ou si, pour d'autres raisons, il s'agit d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF. La partie recourante doit exposer dans la motivation pourquoi la condition en question est remplie, à moins que cela ne soit manifestement le cas (art. 42 al. 2 LTF ; cf. ATF 146 II 276 consid. 1.2.1 ; 139 II 340 consid. 4).

Selon l'art. 84 al. 2 LTF, on est en présence d'un cas particulièrement important notamment lorsqu'il y a des raisons de penser que des principes élémentaires de procédure ont été violés ou que la procédure à l'étranger présente de graves lacunes. Selon le libellé explicite de l'art. 84 al. 2 LTF, la loi contient une énumération non exhaustive des cas particulièrement importants possibles. L'art. 84a LTF vise, comme l'art. 84 LTF, à limiter efficacement l'accès au Tribunal fédéral dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale. Il convient donc d'admettre avec réserve l'existence d'un cas particulièrement important. Le Tribunal fédéral dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour répondre à la question de savoir s'il s'agit d'un cas particulièrement important (cf. ATF 139 II 340 consid. 4 ; arrêt 2C_653/2018 du 26 juillet 2019 consid. 1.2.1, non publié dans : ATF 146 II 150).

1.2 Le requérant fait valoir que la question litigieuse est de savoir quand une décision envoyée par l'AFC un vendredi en A-Post Plus est considérée comme ayant été notifiée au sens de l'art. 20 al. 1 PA lorsque le destinataire a conclu avec La Poste un accord spécial qui prévoit expressément qu'aucune notification ne doit être effectuée dans la boîte aux lettres les samedis.

Il ne s'agit certes pas, selon le requérant, d'une question de principe spécifique à l'assistance administrative internationale en matière fiscale. Il s'agit toutefois d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84a LTF en relation avec l'art. 84 al. 2 LTF. L'instance inférieure a violé des principes élémentaires de procédure concernant la notification des décisions et le début du délai de recours qui en découle.

1.3 Dans le jugement contesté, l'instance précédente reprend tout d'abord la jurisprudence du Tribunal fédéral : si le destinataire conclut avec la Poste un accord de notification spéciale qui interfère avec le processus de distribution habituel, par exemple un ordre de réexpédition, une instruction de rétention ou une instruction similaire, le délai ne peut pas être annulé.

Un tel accord ne peut ni suspendre ni prolonger le délai (cf. consid. 2.4.2 de l'arrêt attaqué avec référence à l'ATF 141 II 429 consid. 3.1 ; arrêt 2C_463/2019 du 8 juin 2020 consid. 3.4.4 ; cf. également arrêt 2C_272/2020 du 23 avril 2020 consid. 3.1).

Ensuite, l'instance précédente examine « l'accord spécial de notification » conclu entre le cabinet d'avocats des représentants légaux du requérant et la Poste. Elle arrive à la conclusion que cet accord rappelle une instruction de rétention (hebdomadaire, limité au samedi). Un tel ordre de rétention est certes admissible, mais il ne permet ni de suspendre ni de prolonger le délai en retardant la date de distribution. Même si l'accord existant entre la Poste et le cabinet d'avocats empêchait de facto une notification le samedi, la décision finale contestée resterait néanmoins au point de retrait/de distribution de la Poste pour la seule raison que le cabinet d'avocats des représentants légaux du requérant renonçait à une notification le samedi. Ainsi, la date de notification juridiquement pertinente et, par conséquent, la date d'ouverture de la décision finale du 29 juillet 2022 ne sont pas déplacées du samedi 30 juillet 2022 au mardi 2 août 2022 en faveur du requérant (cf. consid. 3.4 du jugement contesté).

1.4 La décision de non-entrée en matière de l'instance précédente du 8 novembre 2022 ne donne aucune raison de penser que des principes élémentaires de procédure auraient été violés. Le requérant critique la manière dont l'instance précédente a appliqué dans le cas concret les règles relatives à la notification et à la communication de décisions par courrier A Plus. En principe, le Tribunal fédéral n'y reconnaît pas un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (cf. arrêt 2C_591/2021 du 5 août 2021 E. 5.3.2).

Contrairement à l'avis du requérant, il n'y a pas non plus de cas particulièrement important découlant du fait que, en raison de la décision de non-entrée en matière de l'instance précédente, il est empêché de faire juger l'affaire par le tribunal. Les droits fondamentaux de procédure dont le requérant se plaint dans ce contexte comme étant violés sont sans autre soumis aux conditions habituelles de recevabilité des jugements (cf. arrêt 2C_95/2021 du 27 août 2021 consid. 4.2). Par conséquent, la présente affaire ne constitue pas un cas particulièrement important au sens de l'art. 84a LTF en relation avec l'art. 84 al. 2 LTF.

2. Dans les procédures en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, le recours déploie d'office un effet suspensif (art. 103 al. 2 let. d LTF). La demande d'accorder l'effet suspensif au présent recours, dans la mesure où la présente affaire n'est pas qualifiée d'assistance administrative fiscale internationale, est donc sans objet (cf. également l'arrêt 2C_332/2021 du 28 avril 2021 E. 2.2.4).

3. En conclusion, le recours en matière de droit public n'est pas recevable. Dans le cadre de cette procédure, le plaignant est tenu de supporter les frais de procédure. (art. 66 al. 1 LTF). Les indemnités des parties ne sont pas dues (art. 68 al. 3 LTF).