



---

Cour I  
A-2102/2021

## Arrêt du 6 octobre 2021

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Raphaël Gani, juges,  
Valérie Humbert, greffière.

---

Parties

1. A. \_\_\_\_\_,  
2. Ab. \_\_\_\_\_,  
3. **C. \_\_\_\_\_ Sàrl**,  
tous représentés par Me D. \_\_\_\_\_,  
E. \_\_\_\_\_ Avocats SA,  
recourants,

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).

**Faits :****A.**

Par décision finale du 1<sup>er</sup> avril 2021, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure) a accordé aux autorités compétentes françaises qui l'avait demandé l'assistance administrative internationale en matière fiscale concernant A. \_\_\_\_\_ et Ab. \_\_\_\_\_, les deux domiciliés à la même adresse à Z. \_\_\_\_\_. Le considérant 5 de cette décision dispose qu'elle est notifiée en courrier A-Plus aux personnes concernées, ainsi qu'à la société [...] C. \_\_\_\_\_ Sàrl à Y. \_\_\_\_\_ (personne habilitée à recourir), à l'adresse de leur avocat commun à Lausanne.

**B.**

**B.a** Le 4 mai 2021, A. \_\_\_\_\_ et Ab. \_\_\_\_\_ ainsi que la société C. \_\_\_\_\_ Sàrl (ci-après : les recourants), agissant les trois par l'entremise de leur avocat commun, interjettent recours à l'encontre de cette décision par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après également : Tribunal ou TAF).

**B.b** L'écriture de recours est assortie de trois procurations, déjà produites devant l'AFC, conférant à Me D. \_\_\_\_\_ le pouvoir de représenter les recourants dans le cadre de la procédure en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale avec la France ouverte devant l'AFC, les mandants déclarant tous les trois ne pas élire domicile à l'adresse de l'Etude de leur avocat.

**C.**

**C.a** A la demande du Tribunal, l'AFC produit le 6 mai 2021 le relevé du service postal *Track and Trace* faisant état d'une notification de la décision dont est recours par courrier A-Plus le samedi 3 avril 2021.

**C.b** Invités à se déterminer par ordonnance du 10 mai 2021 sur la recevabilité *ratione temporis* de leur écriture de recours, les recourants, agissant par leur avocat par pli du 25 mai 2021, requièrent l'entrée en matière sur leurs conclusions.

En substance, ils s'offusquent de la pratique de la notification par courrier A-Plus, en particulier le samedi du week-end pascal, alors que les études d'avocats, à l'instar des bureaux de l'administration et des tribunaux, sont fermées jusqu'au mardi suivant le lundi de Pâques. Faire partir le délai pour recourir le dimanche de Pâques reviendrait à raccourcir de manière insoutenable le délai légal de recours de 30 à 28 jours. En l'espèce, ils estiment que la notification a eu lieu le mardi 6 avril 2021 et que – déposé le 4 mai

2021 – le recours l'a été dans le délai de 30 jours qui venait à échéance le 6 mai 2021.

A cela s'ajouterait qu'ils n'ont pas fait élection de domicile en l'Etude de leur avocat et que dès lors il faut considérer que la décision litigieuse est parvenue dans leur sphère d'influence au plutôt le mardi 6 avril 2021, lorsqu'ils ont été prévenus par leur mandataire.

**C.c** Dans sa réponse du 29 juin 2021, l'autorité inférieure conclut principalement à l'irrecevabilité du recours déposé tardivement et subsidiairement à son rejet, sous suite de frais et dépens.

**C.d** Faisant valoir leur droit à répliquer, les recourants, dans le délai imparti pour ce faire au 5 août 2021, maintiennent leur point de vue quant à la recevabilité du recours, se prévalant d'une inégalité de traitement par rapport à un administré représenté par un tiers qui ne serait pas un mandataire qualifié et à une violation de la liberté contractuelle, aucune disposition légale n'imposant l'élection de domicile à l'adresse du représentant.

D'autres faits et arguments sont repris dans les considérants en droit dans la mesure utile à la résolution du litige.

## **Droit :**

### **1.**

**1.1** Le Tribunal administratif fédéral examine d'office et librement sa compétence (art. 7 PA), ainsi que la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATAF 2007/6 consid. 1).

**1.2** 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, prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]). Il est donc compétent pour statuer sur la présente affaire.

**1.3** Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA, laquelle gouverne également la procédure devant l'autorité inférieure (cf. art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 et 19 al. 5 LAAF).

## 2.

### 2.1

**2.1.1** Les décisions sont notifiées aux parties par écrit (art. 34 al. 1 PA). Conformément à l'art. 50 PA, le recours à leur encontre doit être déposé dans les 30 jours qui suivent. Ce délai commence à courir le lendemain de la communication (cf. art. 20 al. 1 PA) ; il n'est pas suspendu pendant les fêtes (cf. art. 5 al. 2 LAAF). S'il échoit un samedi, un dimanche ou un jour férié selon le droit fédéral ou le droit cantonal (du canton où la partie ou son mandataire a son domicile ou son siège), son terme est reporté au premier jour ouvrable suivant (cf. art. 20 al. 3 PA). Les écrits doivent parvenir à l'autorité compétente ou avoir été remis, à son adresse, à un bureau de poste suisse, le dernier jour du délai au plus tard (art. 21 al. 1 PA). Un délai légal ne peut être prolongé (art. 22 al. 1 PA). Cependant, aux conditions de l'art. 24 PA, la restitution pour inobservation d'un délai peut être accordée si le requérant ou son mandataire a été empêché, sans sa faute, d'agir dans le délai fixé.

**2.1.2** Le terme de *dies a quo* désigne le jour à partir duquel le délai commence à courir et celui de *dies ad quem* le jour où le délai expire (cf. art. 2 de la Convention européenne du 16 mai 1972 sur la computation des délais, RS 0.221.122.3, entrée en vigueur pour la Suisse le 28 avril 1983, ci-après : Convention européenne sur la computation des délais).

Selon l'art. 3 al. 1 de la Convention européenne sur la computation des délais, le délai de recours court à partir du *dies a quo*, à minuit, jusqu'au *dies ad quem*, à minuit.

La définition du *dies a quo* pour le départ du délai de recours, donnée par la Convention européenne sur la computation des délais (art. 3), pourrait ainsi, a priori, sembler contradictoire avec celle définie à l'art. 20 al.1 PA. En effet, dans le premier cas, le délai de recours part le jour de la notification et dans le deuxième, il commence à courir le lendemain de la communication de l'acte. Malgré les apparences, il n'y a aucune contradiction, dans la mesure où, pour le *dies a quo*, le délai commence à courir à minuit (art. 3 al. 1 de la Convention européenne sur la computation des délais), et conformément à l'art. 20 al. 1 PA, le délai court à partir du jour suivant la communication à l'heure zéro. Dès lors, le délai commence à courir, dans les deux cas, à partir du même moment (ATAF 2009/55 consid. 3.3).

### 2.2

**2.2.1** Selon une jurisprudence bien établie, 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 (cf. ATF 145 IV 252 consid. 1.3.2, 144 IV 57 consid. 2.3.2, 142 III 599 consid. 2.4.1 et 122 I 139 consid. 1), étant rappelé que 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 (cf. 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 néanmoins (ATF 141 II 429 consid. 3.1). Il n'est, par contre, pas nécessaire que le destinataire ait personnellement en main l'acte (notamment 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* (cf. 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 (ATF 144 IV 57 consid. 2.3, 142 IV 125 consid. 4.3, 136 V 295 consid. 5.9, 129 I 8 consid. 2.2).

**2.2.2** A l'instar des courriers simples A ou B, le courrier A-Plus n'est pas remis contre signature du destinataire et ne fait pas l'objet d'une invitation à retirer l'envoi, mais sa distribution peut être suivie électroniquement via le système « Track & Trace » de La Poste Suisse, lequel donne un indice grâce auquel on peut déduire la date de remise dans la boîte aux lettres ou case postale du destinataire (cf. notamment : ATF 142 III 599 consid. 2.2, arrêts du TF 2C\_463/2019 du 8 juin 2020 consid. 3.2.2 et 3.2.3, 2C\_16/2019 du 10 janvier 2019 consid. 3.2.2). Il existe une présomption réfragable que le courrier A-Plus a été correctement déposé dans la boîte aux lettres ou dans la boîte postale du destinataire, pareillement à ce qui s'applique *mutatis mutandis* à l'avis de retrait (cf. arrêts du TF 2C\_1059/2018 du 18 janvier 2019 consid. 2.2.2, 2C\_16/2019 du 10 janvier 2019 consid. 3.2.2, 2C\_476/2018 du 4 juin 2018 consid. 2.3.2 ; pour « l'invitation à retirer un envoi » cf. notamment arrêt du TF 1C\_552/2018 du 24 octobre 2018 consid. 3.2). A cet égard, la possibilité d'une distribution postale irrégulière, laquelle ne peut jamais être exclue, ne suffit pas en soi à renverser la présomption susmentionnée ; il faut des indices concrets d'une erreur (cf. notamment : ATF 142 III 599 consid. 2.4.1, arrêt du TF 2C\_901/2017 du 9 août 2019 consid. 2.2.2). Le destinataire ne doit cependant pas apporter la preuve stricte de l'absence de remise, s'agissant

d'un fait négatif ; il suffit d'établir qu'il existe une vraisemblance prépondérante que des erreurs se soient produites lors de la notification (cf. notamment : ATF 142 IV 201 consid. 2.3, arrêt du TF 2C\_760/2019 du 19 septembre 2019 consid. 2.2).

**2.2.3** Ainsi, le courrier A-Plus est réputé notifié dès son dépôt dans la boîte aux lettres ou la case postale de son destinataire, moment qui constitue le point de départ pour le calcul du délai de recours (cf. ATF 142 III 599 consid. 2.4.1, et parmi d'autres : arrêts du TF 2C\_882/2019 du 31 octobre 2019 consid. 4.1, 2C\_1021/2018 du 26 juillet 2019 consid. 4.1 ; 2C\_570/2011 du 24 janvier 2012 consid. 4.1 et 4.2). Ce principe vaut également lorsque la livraison par courrier A-Plus intervient un samedi et que le pli n'est récupéré qu'à une date ultérieure, comme le lundi suivant (cf. arrêt du TF 8C\_124/2019 du 23 avril 2019 consid. 10.2 et réf. citées). Dans ce dernier arrêt, le Tribunal fédéral a souligné qu'il n'y avait pas lieu de revenir en l'état sur cette jurisprudence confirmée à maintes reprises (ibid. consid. 10.2). Dès lors, si l'envoi est distribué un samedi par courrier A-Plus, le *dies a quo* commence à courir le dimanche (arrêt du TF 8C\_124/2019 du 23 avril 2019 consid. 8.2.2).

## 2.3

**2.3.1** En l'espèce, la décision indique dans son dispositif (point 5) la forme de sa notification, à savoir par envoi A-Plus. En principe, lorsqu'un acte est envoyé de cette manière, figure sur l'enveloppe le contenant le symbole « A+ » et la mention « A-Post Plus/Courrier A Plus/Posta A Plus » ainsi que le numéro de l'envoi permettant de suivre son cheminement électroniquement. L'extrait de relevé postal portant le n° xxx – qui correspond selon l'autorité inférieure à celui de l'envoi de la décision litigieuse, ce que les recourants ne contestent pas – contient l'indication « Distribué via case postale 1002 Lausanne Cases le 03 avril 2021 à 05:26 ». Ces pièces, en tant qu'indices, permettent au Tribunal de céans de conclure que la notification de la décision a eu lieu le samedi 3 avril 2021 à l'adresse de la case postale de l'avocat des recourants. Celui-ci ne prétend par ailleurs pas le contraire et le mémoire de recours ne contient aucun grief au sujet d'une notification irrégulière à cet égard. C'est le lieu de rappeler que l'accès aux cases postales est en principe garanti en tout temps, et que le fait de ne pas vider sa case postale le samedi relève de la responsabilité du destinataire (cf. arrêt du TF 2C\_882/2019 du 31 octobre 2019 consid. 4.2 et les réf. citées). L'envoi par courrier A-Plus était clairement identifiable (mention sur l'enveloppe et dans le dispositif de la décision), et la date de notification aisément vérifiable, *a fortiori* pour un mandataire professionnel qualifié. En

effet, ce dernier ne peut ignorer la jurisprudence déjà bien établie en matière de courrier A-Plus (cf. *supra* consid. 2.2.3), laquelle – contrairement à ce qu'il prétend – est également publiée au Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral suisse (cf. ATF 142 III 599) et il était à même de saisir la portée d'un tel mode d'envoi sur l'échéance du délai de recours (cf. arrêt du TF 2C\_464/2019 du 24 mai 2019 consid. 5.2). Il lui revenait dès lors de se renseigner sur la date de remise dans sa case postale en introduisant le numéro de référence dans le système de suivi de la Poste ou directement auprès de l'autorité. A cet égard, les aspects relatifs à l'organisation de l'étude d'avocats ne sont pas déterminants, sinon sous l'angle du devoir de diligence en ce qui concerne la sélection, l'instruction et la supervision d'auxiliaires (*cura in eligendo, in custodiendo et in instruendo*; cf. ATF 144 IV 176 consid. 4.5.1, 135 III 198 consid. 2.3, arrêt du TF 2C\_103/2021 du 9 février 2021 consid. 3.2.3). Autrement dit, le mandataire professionnel doit informer ses employés des précautions à prendre et des vérifications à opérer à réception d'une décision distribuée en courrier A-Plus et supporter les conséquences de son éventuelle omission.

**2.3.2** Les recourants ne peuvent tirer non plus argument du grief de formalisme excessif qui les empêcherait de faire examiner leur cause devant un Tribunal en violation du droit d'accès garanti aux art. 29a Cst. et 6 CEDH. En effet, d'une part, le fait d'exiger qu'un recours soit déposé dans le délai non prolongeable fixé par la loi ne procède pas d'un excès de formalisme mais constitue une condition de recevabilité. D'autre part, l'application de la fiction de la notification au moment où le pli envoyé en courrier A-Plus est distribué dans la boîte aux lettres ou la case postale n'entraîne pas en elle-même la forclusion mais a pour effet, en l'espèce, d'écourter le délai de recours. A ce sujet, les recourants invoquant un raccourcissement artificiel du délai de recours, le Tribunal observe qu'en matière d'assistance internationale en matière fiscale, les jours fériés (cf. *supra* consid. 2.1.1) ainsi que les week-ends sont pris en compte dans le calcul du *dies ad quem*, cela indépendamment du mode de notification de la communication. Le délai de recours est le même pour toutes les formes de notification, dès lors qu'il commence à courir lorsque l'envoi entre dans la sphère de puissance du destinataire et que ce dernier peut prendre connaissance du contenu de l'envoi. A cet égard, la fermeture des bureaux ne suffit pas en soi pour reconnaître au samedi le caractère de jour férié (cf. arrêt du TF 2C\_882/2019 du 31 octobre 2019 consid. 4.2 et les réf. citées).

**2.3.3** Si l'on peut déplorer avec les recourants, la pratique qui consiste à adresser par le biais d'un courrier A-Plus une décision finale le samedi du week-end pascal, il n'en reste pas moins que dite décision a bel et bien été

notifiée le samedi 3 avril 2021. Admettre le contraire, au vu de la nombreuse jurisprudence fédérale précitée, reviendrait à tolérer une inégalité de traitement injustifiée. A cet égard, sont sans consistance non plus les développements des recourants qui se prévalent d'un traitement différencié non justifié par rapport à des administrés qui seraient représentés par un tiers, mandataire non qualifié et qui aurait pu prendre connaissance de la décision déposée dans sa boîte privée déjà le samedi 3 avril 2021. En effet, ce faisant, ils perdent de vue que la notification le jour de la distribution est une fiction et non une présomption réfragable (la présomption concerne uniquement le fait que la date du relevé postal correspond à celle de la distribution, cf. *supra* consid. 2.2.2). A ce titre, elle ne tolère pas de traitement différencié lié aux statuts professionnels de la partie ou de son représentant. Rien ne garantit d'ailleurs qu'un représentant non qualifié – qui peut aussi être une personne morale qui ne relève pas son courrier le samedi – prenne connaissance de la décision le jour où elle est distribuée dans sa boîte aux lettres privée. Il n'en reste pas moins que l'on considère que la décision a déployé ses effets indépendamment de la connaissance effective que ce représentant a eu de son contenu. C'est précisément par égalité de traitement que le *dies a quo* est fixé pour tous les destinataires de la même manière.

**2.3.4** Partant, le *dies a quo* est fixé au dimanche 4 avril 2021 et le *dies ad quem*, au terme du délai de 30 jours, soit le lundi 3 mai 2021. En conséquence, le recours, déposé à un bureau de poste suisse le mardi 4 mai 2021, est tardif.

### **3.**

Il reste toutefois, avant de prononcer irrecevabilité du recours, à examiner la question de savoir si la conduite de leur représentant peut être attribuée aux recourants, ce qui est en principe le cas (cf. parmi d'autres : arrêts du TF 2C\_103/2021 du 9 février 2021 consid. 3.2.3, 2C\_463/2019 précité consid. 3.2.4, 2C\_855/2015 du 1<sup>er</sup> octobre 2015 consid. 2.2).

**3.1** Les recourants excipent en effet de la non-élection de domicile figurant expressément dans les procurations habilitant leur avocat commun à les représenter et prétendent qu'il faut considérer que dès lors qu'ils n'ont pas élu domicile à l'étude de leur mandataire, la décision leur a été notifiée dès qu'ils en ont eu connaissance par le truchement de ce dernier, soit au plus tôt le mardi 6 avril 2021 (le lundi 5 étant férié) et qu'en conséquence le *dies a quo* est le 7 avril 2021 et le *dies ad quem* le mardi 6 mai 2021. Ils se prévalent notamment de l'ATF 145 II 119.

**3.1.1** Lorsque la partie est représentée par un mandataire, tant qu'elle ne révoque pas la procuration, l'autorité adresse ses communications à ce dernier (cf. art. 11 al. 3 PA). La notion de communication comprend la notification des décisions (cf. RES NYFFENEGGER, in : Auer/Müller/Schindler [éd.], *Kommentar zum VwVG*, 2<sup>e</sup> éd. 2019, art. 11 N 27). Ce principe a été posé dans l'intérêt de la sécurité du droit, afin d'établir une règle claire quant à la notification déterminante pour le calcul du délai de recours (cf. ATF 99 V 177 consid. 3 ; confirmé notamment in : arrêts du TF 9C\_266/2020 du 24 novembre 2020 consid. 2.2, 2C\_869/2013 du 19 février 2014 consid. 4.1, 9C\_529/2013 du 2 décembre 2013 consid. 4). La personne qui représente une partie est un mandataire direct au sens de l'article 32 al. 1 CO ; ses actes de procédure et ses omissions sont imputables à la partie représentée comme s'il s'agissait des siens (cf. ATAF 2011/39 consid. 4.1 ; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], *Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2<sup>e</sup> éd. 2016, [ci-après : *Praxiskommentar VwVG*], art. 11 N 16). La communication entre l'autorité et la partie se fait par l'entremise du représentant de celle-ci. Si une communication est adressée directement à la partie et non à son mandataire, alors que le mandat de représentation était connu de l'autorité, cette communication est considérée comme défectueuse (cf. UHLMANN/SCHILLING-SCHWANK, *Praxiskommentar VwVG*, art. 38 N 12).

Il incombe aux parties de se constituer un domicile de notification, les dispositions légales ayant seulement valeur de clause de sauvegarde. Partant, la partie, agissant en personne ou par le biais de son avocat (art. 396 al. 2 CO), peut choisir un autre domicile de notification que celui prévu à l'art. 11 al. 3 PA. Il faut toutefois qu'elle en informe clairement les autorités à la procédure, afin qu'il n'existe aucun doute sur le domicile de notification choisi. En cas d'ambiguïté, la sécurité du droit implique que la notification au mandataire de la partie au sens de l'art. 11 al. 3 PA sera réputée régulière (cf. arrêt du TF 2C\_869/2013 du 19 février 2014 consid. 4.1 ; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, *op. cit.*, art. 11 N 29).

**3.1.2** Lorsqu'une partie est domiciliée à l'étranger, elle doit élire un domicile de notification en Suisse, à moins que le droit international ou l'autorité étrangère compétente n'autorise la notification directe dans l'État considéré (cf. art. 11b PA). L'obligation d'indiquer un domicile de notification en Suisse vaut aussi pour le représentant désigné par les parties qui a son siège ou son domicile à l'étranger (cf. NYFFENEGGER, *op. cit.*, art. 11b N 6 ; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, *op. cit.*, art. 11b N 9). Le domicile de notification ne doit pas être forcément celui d'un avocat suisse (MARANTELLI-

SONANINI/HUBER, op. cit., art. 11b N 10 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2<sup>e</sup> éd. 2013, N 3.3).

Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, aux termes de l'art. 17 al. 3 LAAF, dans la procédure ordinaire (par opposition à la procédure simplifiée de l'art. 16 LAAF), l'AFC notifie la décision finale à une personne habilitée à recourir domiciliée à l'étranger par l'intermédiaire du représentant autorisé à recevoir des notifications ou directement, dans la mesure où la notification par voie postale de documents à destination du pays concerné est admise. À défaut, elle notifie la décision par publication dans la Feuille fédérale. Pour qu'elle soit en mesure de désigner un représentant, chaque personne habilitée à recourir doit d'abord être informée de l'existence d'une demande d'assistance à son sujet, cette étape de la procédure étant réglée par l'art. 14 LAAF, la publication étant subsidiaire à la notification directe (cf. ATF 145 II 119 consid. 4 à 7).

### 3.2

**3.2.1** En l'espèce, les recourants 1 et 2 ont fait l'objet d'une première procédure d'assistance administrative, close par décision finale de l'AFC du 26 juin 2020, laquelle fait l'objet d'un recours devant le TAF, actuellement pendant (cause A-xxxx/2020). Avisés par les autorités françaises qu'une nouvelle demande d'assistance avait été déposée auprès des autorités suisses, les recourants en ont informé un avocat de E. \_\_\_\_\_ Avocats SA qui les représentait dans l'affaire précitée, lequel a spontanément pris langue avec l'AFC en date du 6 novembre 2020, indiquant qu'il estimait les procurations déjà en main de cette dernière, suffisantes. Par pli du 27 novembre 2020, Me D. \_\_\_\_\_ s'est formellement constitué conseil, produisant à l'appui les mêmes procurations que celles fournies dans la première procédure d'assistance précitée, datée, pour la recourante 1, du 15 janvier 2020, et pour le recourant 2, du 6 janvier 2020. Concernant la recourante 3, une procuration datée du 14 décembre 2020, signée du recourant 2, associé gérant, a été transmise le 16 décembre 2020.

Les trois procurations sont rédigées sur le même formulaire pré-imprimé, mentionnant que le mandant déclare ne pas élire domicile à l'adresse de l'Etude. En revanche, les courriers accompagnant leur production ne le précisent pas et n'indiquent pas un autre domicile de notification en Suisse. Tous les échanges, que ce soient les courriels ou le courrier de l'autorité inférieure octroyant le droit d'être entendu avant que la décision finale soit prononcée, ont été adressés à E. \_\_\_\_\_ Avocats SA sans que les avocats qui interviennent à titre principal ou en remplacement ne forment

aucune remarque. De même manière, aucun des recourants n'est intervenu directement en procédure. Par ailleurs, dans la première procédure d'assistance précitée, concernant les mêmes personnes et impliquant les mêmes avocats au bénéfice des mêmes procurations, la décision finale a été notifiée en courrier A-Plus à Me D. \_\_\_\_\_, en son étude, sans que celui-ci ou ses clients ne s'en émeuvent.

Dans ces circonstances, se prévaloir de la non-élection de domicile à l'adresse professionnelle de leur représentant afin de masquer les erreurs de computation de délai de celui-ci s'apparente à un abus de droit ou à tout le moins un comportement contraire à la bonne foi. Le fait qu'ils ne prétendent pas à la nullité de la décision n'y change rien. Par leur argumentation, ils cherchent à mettre en échec la jurisprudence bien établie au sujet du courrier A-Plus.

**3.2.2** L'ATF 145 II 119 cité par les recourants ne leur est d'aucun secours. Dans cet arrêt, le TF a jugé que l'art. 14 al. 3 LAAF ne permettait pas à l'AFC de contraindre *un détenteur de renseignements* (souvent une banque) à faire désigner par les personnes concernées ou habilitées à recourir domiciliées à l'étranger un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Il n'en reste pas moins que les parties doivent désigner un domicile de notification (cf. *supra* consid. 3.1.2). Peut souffrir de rester ouverte dans la présente affaire, la question de savoir si les recourants étaient dans l'obligation d'élire un domicile de notification *en Suisse*. Pour le déterminer, il faudrait vérifier si, dans le cas concret, les possibilités offertes par l'art. 14 al. 4 LAAF pour une notification directe étaient ouvertes et si celles-ci sont laissées à la libre appréciation de l'autorité (l'alinéa est libellé sous la forme d'une « Kannvorschrift »). Or la réponse n'est pas propre à modifier l'issue du litige. Du moment que les recourants sont intervenus en procédure sans réserve – c'est-à-dire sans désigner un autre domicile de notification que celui de leur représentant –, par l'entremise de leur avocat ayant le siège de son étude en Suisse, l'autorité inférieure n'avait plus de raison de leur demander d'élire une adresse de notification en Suisse ni de se soucier que ses communications leur parviennent. Le Tribunal relève encore, par surabondance, que l'autorité inférieure n'a aucune obligation d'exiger du mandataire qu'il justifie ses pouvoirs par une procuration écrite ; il en a simplement la possibilité (art. 11 al. 2 PA). Si la partie entend limiter les pouvoirs de représentation de son mandataire, il faut qu'elle le fasse savoir de manière claire et efficace dans les rapports externes. Ainsi, elle ne doit pas rester passive mais indiquer spontanément une adresse de notification si elle estime que celle utilisée par l'autorité est erronée.

En effet, en vertu du principe de la bonne foi, les parties doivent faire en sorte que les actes officiels puissent leur parvenir.

**3.3** Compte tenu de ce qui précède, le grief tiré de la violation de la liberté contractuelle tombe également à faux puisque ce n'est pas la non-élection de domicile au siège de l'Etude de leur représentant qui est reprochée aux recourants, mais l'absence de désignation d'un autre domicile de notification (cf. *supra* consid. 3.1.1 2<sup>ème</sup> par.) concomitante à leur acceptation sans réserve des communications adressées à leur avocat. A cet égard, le Tribunal observe toutefois ce qui suit.

**3.3.1** En procédure civile, l'art. 137 CPC (RS 272) prévoit que lorsque la partie est représentée, les actes sont notifiés à son représentant. Selon la jurisprudence, cette disposition est de nature impérative de sorte que les notifications doivent être faites au représentant, la notification directe à une partie assistée n'étant pas valable (cf. ATF 144 IV 64 consid. 2.5 ; 143 III 28 consid. 2.2.1). Si une partie est domiciliée ou a son siège à l'étranger, le tribunal peut lui ordonner de faire élection de domicile en Suisse (art. 140 CPC). Le domicile élu doit être une adresse en Suisse à laquelle les notifications peuvent être adressées à l'avenir. La personne habilitée à recevoir les notifications à cette adresse ne doit pas nécessairement être un avocat. Toutefois, lorsqu'une partie se fait représenter par un avocat, l'adresse professionnelle de ce dernier constitue ainsi *toujours* un domicile de notification (ATF 143 III 28 consid. 2.2.1 et les réf. citées).

**3.3.2** Il en va de même en procédure pénale. Selon l'art. 87 al. 1 du Code de procédure pénale suisse (CPP, RS 312.0), toute communication doit être notifiée au domicile, au lieu de résidence habituelle ou au siège du destinataire. Les parties et leur conseil qui ont leur domicile, leur résidence habituelle ou leur siège à l'étranger sont tenus de désigner un domicile de notification en Suisse ; les instruments internationaux prévoyant la possibilité de notification directe sont réservés (art. 87 al. 2 CPP). Si les parties sont pourvues d'un conseil juridique, les communications sont valablement notifiées à celui-ci (art. 87 al. 3 CPP). Amené à trancher la question de savoir si une partie peut annoncer aux autorités pénales être assistée d'un conseil juridique pour défendre ses intérêts (art. 127 al. 1 CPP), et obtenir que les communications soient notifiées, sous peine d'invalidité, non pas à son conseil (art. 87 al. 3 CPP), mais à son adresse personnelle (art. 87 al. 1 CPP), le TF – se référant par ailleurs à la jurisprudence précitée au sujet de l'art. 137 CPC – a jugé qu'était également de nature impérative, l'art. 87 al. 3 CPP (cf. ATF 144 IV 64 consid. 2.5). En conséquence, l'indication figurant dans le texte de la procuration signée par la recourante et transmise

aux autorités pénales qu'elle n'élisait pas domicile en l'étude de son conseil n'était pas propre à limiter la portée à donner à l'art. 87 al. 3 CPP (cf. ATF 144 IV 64 consid. 2.7).

**3.3.3** On pourrait dès lors se demander ce qui justifie qu'il en aille autrement en procédure administrative. Ainsi, on peut douter que dans ce domaine aussi, une personne représentée par un avocat en Suisse puisse élire une autre adresse de notification que le domicile de ce dernier. Cette question peut toutefois aussi rester indéterminée en l'espèce puisque les recourants ne l'ont justement pas fait.

**3.4** Partant, il faut retenir que la décision finale, adressée au siège du représentant des recourants, a été régulièrement notifiée le samedi 3 avril 2021. Ainsi, et dans la mesure où ils ne font au surplus valoir aucun motif de restitution du délai au sens de l'art. 24 al. 1 PA, étant de surcroît rappelé qu'une surcharge de travail, un manque d'organisation ou une absence pour cause de vacances ne constituent pas des motifs valables au sens de cette disposition (cf. arrêt du TF 2C\_737/2018 du 20 juin 2019 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-1341/2021 du 4 mai 2021 consid. 5, A-355/2018 du 28 octobre 2019 consid. 7.2), le recours, déposé tardivement le 4 mai 2021, doit donc être déclaré irrecevable.

#### **4.**

**4.1** Il faut encore examiner la requête de Me D.\_\_\_\_\_ tendant à ce que non seulement les noms de ses clients mais également le sien et celui de son Etude soient occultés lors de la publication de la présente décision. Il ne fait valoir aucun motif particulier, se référant à un arrêt du TAF (A-1341/2021 du 4 mai 2021 consid. 6). Compte tenu de ce récent précédent qui n'expose pas non plus de motivation, il sied de donner une suite favorable à la demande de Me D.\_\_\_\_\_.

**4.2** Cela étant dit, cela ne sera plus automatiquement le cas à l'avenir pour les raisons qui suivent.

**4.2.1** La publication des arrêts des tribunaux fait face à des intérêts contradictoires. D'une part, la publicité des décisions au-delà du cercle des parties à la procédure est un principe de droit constitutionnel (art. 30 al. 3 Cst., art. 6 § 1 CEDH, art. 14 du Pacte ONU II) ; elle appartient au droit de procédure auquel la loi fédérale sur la protection des données (art. 2 al. 2 let. c LPD) n'est pas directement applicable. Le principe de la transparence oblige ainsi une publication aussi exhaustive que possible de la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral (cf. ég. art. 6 du Règlement du TAF

du 21 février 2008 sur l'information [ci-après : Règlement sur l'information], RS 171.320.4). En conséquence, toute personne qui saisit le Tribunal doit s'attendre à ce que son affaire soit rendue publique. La protection des données et de la personnalité limite, d'autre part, le contenu de la publication : l'art. 29 al. 2 LTAF prévoit dans cette optique que les décisions sont « en principe » publiées sous forme anonyme (cf. ég. art. 8 al. 1 du Règlement sur l'information). La publication des noms des parties est autorisée, notamment lorsqu'ils sont déjà connus, qu'aucun intérêt digne de protection n'est manifestement touché ou que les parties ont donné leur accord ; la Conférence des présidents règle les compétences, la procédure et les modalités relatives à l'anonymisation (cf. art. 8 al. 2 du Règlement sur l'information). La Conférence des présidents a adopté les Directives pour la rédaction, la citation des sources et l'anonymisation des arrêts dont la dernière version est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2014 (dernier état au 1<sup>er</sup> septembre 2020). Selon l'art. 7.1 des Directives, l'anonymisation a pour but la sauvegarde d'intérêts privés et publics dignes de protection grâce à la confidentialité de certaines informations. Du point de vue du droit de la personnalité, font partie de ces informations en particulier les noms des parties à la procédure et d'autres personnes concernées ainsi que toutes les autres informations permettant d'identifier ces personnes. L'anonymisation vise ainsi à empêcher qu'une partie à la procédure puisse sans autre être reconnue. Aux termes de l'art. 7.3 de ces Directives, les noms des représentants légaux professionnels des parties, sauf dans certains domaines sensibles ne doivent pas être anonymisés.

**4.2.2** Il s'en suit que si un représentant professionnel entend demander l'anonymisation de son nom et de celui de son Etude, il devra fonder de manière circonstanciée sa demande en évitant de recourir à des motifs d'ordre généraux (pour un cas de refus, cf. arrêt du TF 5A\_512/2018 du 26 septembre 2018 consid. 4).

## **5.**

Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont mis à la charge solidaire des recourants (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]). Calculés 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 1<sup>ère</sup> phrase FITAF), ils sont fixés en l'espèce à 800 francs et devront être versés sur le compte du Tribunal après l'entrée en force du présent arrêt.

Il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 *a contrario* et al. 3 FITAF).

**6.**

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]), dans les dix jours qui suivent la notification de la présente décision (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 étant seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(le dispositif se trouve à la page suivante)

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

La détermination des recourants du 5 août 2021 est transmise à l'autorité inférieure pour information.

**2.**

Le recours est irrecevable.

**3.**

Les frais de procédure de 800 francs sont mis à la charge solidaire des recourants.

Ce montant doit être versé sur le compte du Tribunal après l'entrée en force du présent arrêt. Le délai de paiement est de 30 jours à compter de la date de facturation. Le bulletin de versement sera envoyé par courrier séparé.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

**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 :