

# **BGer 2C\_977/2021 vom 8. Dezember 2022**

Bundesgericht, 2022-12-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_977\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_977_2021)

FR: TF 2C\_977/2021 du 8 décembre 2022

IT: TF 2C\_977/2021 del 8 dicembre 2022

## **Erwägungen**

### **E. 1**

L'arrêt attaqué est une décision finale ( art. 90 LTF ), rendue dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) émanant du Tribunal administratif fédéral ( art. 86 al. 1 let. a LTF ). Seul un recours en matière de droit public est donc envisageable (cf. art. 113 LTF a contrario), aux conditions des art. 83 ss LTF .

### **E. 2**

Contre les décisions en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, le recours en matière de droit public 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 (cf. art. 83 let . h et 84a LTF).

#### **E. 2.1**

Selon sa pratique en ce domaine, le Tribunal fédéral entre en matière non seulement lorsqu'une question juridique de principe nouvelle se pose, mais aussi lorsqu'un recours soulève une question juridique de principe similaire à celle d'une première affaire qui est déjà pendante devant lui et qui n'a pas encore été tranchée. Comme la décision d'entrer en matière doit être prise en début de procédure ( art. 107 al. 3 LTF ), il arrive ainsi que, lorsque le Tribunal fédéral statue dans la seconde affaire, la question juridique de principe ait déjà été tranchée (cf. arrêts 2C\_216/2015 du 18 novembre 2015 consid. 1.3.2, confirmé dans l'arrêt 2C\_310/2020 du 1er décembre 2020 consid. 1.2; cf. aussi arrêt 2C\_177/2021 du 7 avril 2022 consid. 1.4). Dans un tel cas, il se prononce aussi au fond dans la seconde affaire.

#### **E. 2.2**

Lorsqu'il entre en matière en raison de l'existence d'une question juridique de principe, le Tribunal fédéral examine l'affaire en application des art. 95 ss et 105 ss LTF dans leur ensemble, sans se limiter aux seules questions justifiant l'entrée en matière selon l' art. 84a LTF (cf. ATF 141 II 14 consid. 1.2.2.4 et les références).

#### **E. 2.3**

En l'espèce, les recourants exposent que l'arrêt attaqué soulève la question juridique de principe de savoir si l'Administration fédérale peut notifier une décision finale à l'ayant droit économique d'un compte bancaire par publication dans la Feuille fédérale et ignorer que la société titulaire dudit compte, en l'occurrence A. \_\_\_\_\_, lui a indiqué le nom d'un mandataire suisse habilité à recevoir des notifications. Ils se demandent si, dans un tel cas, on ne devrait pas attendre de l'Administration fédérale qu'elle contacte au préalable ce mandataire pour savoir s'il représente également l'ayant droit économique du compte et si, avant de notifier une décision finale par voie édictale, l'Administration fédérale ne doit pas

notifier directement une décision finale à une personne habilitée à recourir, si celle-ci, résidente et contribuable suisse, est aisément localisable.

Ces questions ont été traitées dans l'arrêt 2C\_772/2021 du 8 novembre 2022, destiné à la publication. Toutefois, comme la décision d'entrer en matière a déjà été prise lors du dépôt du recours, la présente cause sera examinée au fond (cf. consid. 2.1).

#### **E. 2.4**

Au surplus, les recourants ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF ), étant rappelé que la recourante 4 a succédé à feu E.\_\_\_\_\_ dans la présente procédure (supra let. D; art. 18a LAAF ), et ont formé recours en temps utile ( art. 100 al. 2 let. b LTF ) et dans les formes requises ( art. 42 LTF ). Le recours est partant recevable.

#### **E. 3.1**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office ( art. 106 al. 1 LTF ). Toutefois, en vertu de l' art. 106 al. 2 LTF , il n'examine la violation de droits fondamentaux, ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal, que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée ( ATF 147 II 44 consid. 1.2; 146 IV 114 consid. 2.1; 143 II 283 consid. 1.2.2).

#### **E. 3.2**

Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des situations visées à l' art. 105 al. 2 LTF .

#### **E. 4**

La demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 qui est à l'origine de la présente procédure repose sur 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 (ci-après: CDI CH-FR; RS 0.672.934.91). Ce texte est complété, en matière d'échange de renseignements, par le ch. XI du Protocole additionnel à la CH-FR, qui a été modifié par un accord du 25 juin 2014, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195), applicable à la présente cause ( ATF 146 II 150 consid. 5).

Sur le plan interne, c'est la LAAF, applicable en l'espèce (cf. art. 24 LAAF ), qui concrétise l'exécution en Suisse de l'assistance administrative en matière d'échange de renseignements sur demande (cf. art. 1 LAAF ; ATF 146 II 150 consid. 5.4; 143 II 224 consid. 6.1; 628 consid. 4.3). Cette loi fédérale s'applique à la procédure en Suisse, dans la mesure où elle ne va pas à l'encontre de la convention de double imposition sur laquelle repose la demande d'assistance administrative à l'origine de la procédure (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.1).

#### **E. 5**

La demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 a fait l'objet d'un arrêt de principe du 26 juillet 2019, partiellement publié in ATF 146 II 150 (supra let. A.d). Le Tribunal fédéral y a d'abord constaté que cette demande, qui concernait plusieurs dizaines de milliers de personnes, revêtait les caractéristiques d'une demande dite " collective " ( ATF 146 II 150 consid. 4) et que l'autorité requérante était fondée à demander l'assistance administrative de la Suisse pour les périodes fiscales 2010 à 2015 en identifiant les personnes visées par d'autres moyens que par leur nom et leur adresse ( ATF 146 II 150

consid. 5). Sur le fond, il a constaté que les conditions de l'octroi de l'assistance administrative à la France étaient remplies: les renseignements demandés remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable et que la demande du 11 mai 2016 ne constituait pas une pêche aux renseignements inadmissible ( ATF 146 II 150 consid. 6). Enfin, le Tribunal fédéral a constaté que l'autorité requérante avait fourni des assurances à l'Administration fédérale que la France n'utiliserait les informations demandées que dans un contexte fiscal, dans le respect des dispositions conventionnelles applicables, et que toute utilisation dans un autre contexte serait soumise à autorisation préalable de l'autorité requise compétente des personnes et autorités désignées à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. Il n'y avait par conséquent pas d'indices concrets que la France avait l'intention de violer le principe de spécialité ou l'obligation de garder le secret prévus à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR ( ATF 146 II 150 consid. 7).

## **E. 6**

Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif fédéral s'est largement référé à cet arrêt de principe pour rejeter sur le fond le recours formé par les recourantes 1 et 2. Il a en outre estimé que, contrairement à ce que cette société faisait valoir, l'Administration fédérale n'avait pas violé l' art. 7 let . c LAAF en donnant suite à la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016.

S'agissant du recourant 3 et de feu E.\_\_\_\_\_, le Tribunal administratif fédéral a jugé qu'ils n'avaient pas qualité pour agir contre la décision finale du 22 octobre 2020 et que leur recours était partant irrecevable. Pour parvenir à cette conclusion, les juges précédents ont d'abord retenu qu'ils avaient été valablement informés de l'existence de la procédure d'assistance administrative par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016 et qu'ils s'étaient également vu valablement notifier une décision finale par voie édictale en date du 12 mai 2020. Or, faute de recours de leur part, cette décision était entrée en force. Par conséquent, ils ne pouvaient pas contester la décision finale du 22 octobre 2020, car cette décision, qui ne concernait que les recourantes 1 et 2, ne contenait aucune instruction nouvelle visant à produire des effets juridiques à leur égard et ne constatait pas non plus de droits ou d'obligations supplémentaires par rapport à la décision finale du 12 mai 2020.

## **E. 7**

A l'encontre de l'arrêt attaqué, les recourants font d'abord valoir que le Tribunal administratif fédéral a violé le droit d'être entendu ( art. 29 al. 2 Cst. ) du recourant 3 et de feu E.\_\_\_\_\_ et violé l' art. 14 LAAF en jugeant que l'Administration fédérale pouvait valablement recourir à la voie édictale, tant pour les informer de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative que pour leur notifier une décision finale. Ils font aussi valoir que le Tribunal administratif fédéral a violé le droit d'être entendu du recourant 3 et de feu E.\_\_\_\_\_ en refusant de leur reconnaître la qualité pour recourir contre la décision du 22 octobre 2020.

Il convient par conséquent de commencer par vérifier si, sous l'angle du droit d'être entendu, l'Administration fédérale pouvait recourir à la voie édictale tout d'abord pour informer le recourant 3 et feu E.\_\_\_\_\_ de l'existence de la procédure d'assistance administrative (ci-après consid. 8.3) et, par la suite, pour leur notifier une décision finale (ci-après consid. 8.4). Si tel est le cas, il faudra alors se demander si le fait que le recourant 3 et feu E.\_\_\_\_\_ n'aient pas recouru contre la décision finale notifiée par voie édictale justifiait de déclarer irrecevable leur recours contre la décision finale du 22 octobre 2020 notifiée aux

recourantes 1 et 2 (ci-après consid. 8.5).

### **E. 8.1**

Au préalable, il faut préciser que, dès lors que les griefs de violation du droit d'être entendu sont invoqués en lien avec les notifications par voie édictale, seuls le recourant 3 et la recourante 4 (qui a succédé à feu E. \_\_\_\_\_ dans la procédure; art. 18a LAAF ) peuvent les faire valoir. En effet, les recourantes 1 et 2 ne sont pas légitimées, car elles ne sont pas concernées personnellement (cf. arrêts 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 non publié in ATF 147 II 116 , mais in StE 2021 A 32 Nr. 44; 2C\_918/2020 du 28 décembre 2021 consid. 4.5.1).

### **E. 8.2**

La LAAF contient des dispositions qui régissent l'information des personnes concernées par une demande d'assistance administrative ( art. 14 LAAF ), la notification d'une décision finale octroyant l'assistance administrative ( art. 17 LAAF ) et la délimitation des personnes qui ont qualité pour recourir contre une décision finale ( art. 19 al. 2 LAAF ). Ces dispositions concrétisent le droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. Par conséquent, si une personne habilitée à recourir n'est pas informée de la procédure ou d'une décision finale, parce que l'autorité compétente n'a pas procédé à une notification adéquate, il y a violation de son droit d'être entendu (cf. ATF 146 I 172 consid. 7; 145 II 119 consid. 4.2). Il en va de même si le Tribunal administratif fédéral prive à tort une personne du droit de recourir contre une décision finale. Cette privation peut en outre être constitutive d'une violation du droit d'accès à un juge, garanti à l' art. 29a Cst. (cf. ATF 144 I 181 consid. 5.3.2.1; 143 I 336 consid. 4.1). Comme les recourants ne font pas valoir de violation de l' art. 29a Cst. (cf. supra consid. 4.1), seule la violation du droit d'être entendu peut être envisagée.

### **E. 8.3**

L'information des personnes habilitées à recourir est régie à l' art. 14 LAAF .

#### **E. 8.3.1**

Le Tribunal fédéral a récemment constaté, dans une cause similaire (cf. supra consid. 2.3), que, lorsqu'il est difficile ou impossible de localiser le domicile d'une personne habilitée à recourir, une publication dans la Feuille fédérale pour informer celle-ci de l'existence d'une procédure en application de l' art. 14 al. 5 LAAF était un mode de notification adéquat (arrêt 2C\_772/2021 du 8 novembre 2022 consid. 9.3.1).

#### **E. 8.3.2**

Dans le cas d'espèce, l'Administration fédérale ne connaissait pas le nom des personnes concernées par la demande du 11 mai 2016 lorsqu'elle l'a reçue, puisque cette demande les identifiait non pas au moyen de leur nom et de leur adresse, mais par des numéros de comptes. Par conséquent, le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé l' art. 14 LAAF ni partant l' art. 29 al. 2 Cst. que cette disposition concrétise (cf. supra consid. 8.2) en retenant que l'on ne pouvait pas reprocher à l'Administration fédérale de ne pas avoir cherché à contacter le recourant 3 et feu E. \_\_\_\_\_ pour les informer de l'existence de la procédure avant de procéder par publication dans la Feuille fédérale le 26 juillet 2016.

### **E. 8.4**

Les recourants 3 et 4 reprochent ensuite au Tribunal administratif fédéral d'avoir violé le droit d'être entendu du recourant 3 et de feu E. \_\_\_\_\_ en retenant que l'Administration fédérale était fondée à leur notifier une décision finale par voie édictale le 12 mai 2020. Ils soutiennent que l'Administration fédérale aurait pu aisément localiser le recourant 3 et feu E. \_\_\_\_\_, puisqu'ils étaient alors résidents et contribuables suisses, ou alors contacter le représentant des recourantes 1 et 2 pour savoir s'il les représentait aussi dans la procédure.

#### **E. 8.4.1**

La notification d'une décision finale de l'Administration fédérale octroyant l'assistance administrative est régie à l' art. 17 LAAF .

L' art. 17 al. 3 LAAF prévoit un mode d'information spécifique pour les personnes dont le domicile est à l'étranger. La notification intervient alors soit par l'intermédiaire du représentant autorisé à recevoir des notifications (ce qui suppose que la personne concernée en ait indiqué un), soit directement, si la notification postale de documents à destination du pays concerné est admise. Selon la lettre de l' art. 17 al. 3 2 e phrase LAAF (" à défaut "), la notification de la décision finale intervient à titre subsidiaire par publication dans la Feuille fédérale.

Le Tribunal fédéral a récemment précisé, dans une cause similaire (cf. supra consid. 2.3), que la LAAF n'impose à l'Administration fédérale aucun devoir de vérification ou d'investigation concernant des personnes concernées qui ne sont pas annoncées à la suite de l'annonce de l'ouverture de la procédure par publication dans la Feuille fédérale, pour déterminer si elles ne se seraient pas domiciliées en Suisse (cf. arrêt 2C\_772/2021 du 8 novembre 2022 consid. 9.4.2). En outre, lorsqu'une personne habilitée à recourir a désigné un représentant habilité à recevoir des notifications en Suisse, la LAAF n'impose pas non plus à l'Administration fédérale de contacter ce représentant pour lui demander s'il ne représenterait pas d'autres personnes habilitées à recourir dans la même procédure, mais qui ne se seraient pas annoncées (cf. arrêt 2C\_772/2021 du 8 novembre 2022 consid. 9.4.2).

#### **E. 8.4.2**

En l'occurrence, il ressort de la documentation que la Banque a transmise à l'Administration fédérale que la dernière adresse connue du recourant 3 et de feu E. \_\_\_\_\_ était en France ( art. 105 al. 2 LTF ). Par ailleurs, ces personnes n'ont pas communiqué à l'Administration fédérale, après la publication, dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016, de l'avis d'ouverture de la procédure, de représentant en Suisse habilité à recevoir des notifications ou une adresse de notification en Suisse. Quant à la notification directe avec la France, elle n'était d'emblée pas possible (cf. arrêt 2C\_772/2021 du 8 novembre 2022 consid. 9.4.3). En outre, comme on l'a vu (supra consid. 8.4.1), on ne peut pas reprocher à l'Administration fédérale de ne pas avoir cherché à déterminer le domicile de ces personnes. Dans ces circonstances, l'Administration fédérale était fondée à leur notifier une décision finale par publication dans la Feuille fédérale, en application de l' art. 17 al. 3 LAAF .

Le Tribunal administratif fédéral n'a donc pas violé l' art. 17 LAAF ni, partant, l' art. 29 al. 2 Cst. , que cette disposition concrétise (supra consid. 8.2) en retenant que l'Administration fédérale avait valablement notifié au recourant 3 et à feu E. \_\_\_\_\_ une décision finale par publication dans la Feuille fédérale du 12 mai 2020.

#### **E. 8.5**

Les recourants 3 et 4 reprochent encore au Tribunal administratif fédéral d'avoir violé le droit d'être entendu du recourant 3 et de feu E. \_\_\_\_\_ en déclarant irrecevable leur recours contre la décision finale du 22 octobre 2020 que l'Administration fédérale a notifiée aux recourantes 1 et 2.

#### **E. 8.5.1**

Dans l'arrêt 2C\_772/2021 précité, le Tribunal fédéral a rappelé qu'une personne qui fait l'objet d'une décision définitive ne peut pas recourir contre la même décision qui serait notifiée ultérieurement à une autre personne concernée et que cette règle s'appliquait également dans le contexte de l'assistance administrative, la LAAF n'imposant pas à l'Administration fédérale de procéder aux différentes notifications d'une même décision finale en même temps à toutes les personnes concernées (cf. arrêt 2C\_772/2021 du 8 novembre 2022 consid. 9.5.1 et 9.5.2).

#### **E. 8.5.2**

Dans le contexte de la demande d'assistance administrative française du 11 mai 2016, qui a porté sur environ 40'000 comptes bancaires, l'Administration fédérale a avisé de manière générale de l'ouverture d'une procédure l'ensemble des personnes susceptibles d'être concernées, par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016, en leur demandant de lui indiquer une adresse de notification en Suisse pour le cas où elles souhaitaient prendre part à la procédure. Dans certains cas, seul le titulaire d'un compte bancaire, mais pas son ayant droit économique, s'est annoncé à l'Administration fédérale. L'Administration fédérale a commencé par rendre une décision finale à toutes les personnes concernées par un compte bancaire et qui ne s'étaient pas annoncées, par publication dans la Feuille fédérale du 12 mai 2020, avant de rendre la même décision finale à l'égard des personnes concernées par le même compte bancaire, mais qui avaient indiqué une adresse de notification, en la leur notifiant à cette adresse. Ce procédé n'est pas contraire à la LAAF, ni à l' art. 29 al. 2 Cst. (cf. arrêt 2C\_772/2021 du 8 novembre 2022 consid. 9.5.3).

#### **E. 8.5.3**

En l'occurrence, l'Administration fédérale a rendu une décision finale impliquant la transmission à la France de renseignements concernant un compte bancaire dont le recourant 3 et feu E. \_\_\_\_\_ étaient ayants droit économiques et la recourante 1 la titulaire. Elle a notifié cette décision finale au recourant 3 et à feu E. \_\_\_\_\_ le 12 mai 2020. Faute de recours de leur part dans le délai de 30 jours, qui court dès le lendemain de la publication dans la Feuille fédérale ( art. 20 al. 1 PA ; arrêt 2C\_772/2021 du 8 novembre 2022 consid. 9.4.3), cette décision est devenue définitive à la mi-juin 2020. Par conséquent, le recourant 3 et feu E. \_\_\_\_\_ ne pouvaient pas recourir contre la même décision finale, notifiée le 22 octobre 2020 aux recourantes 1 et 2 (cf. les développements figurant dans l'arrêt 2C\_772/2021 précité consid. 9.5.3).

#### **E. 8.5.4**

C'est donc à bon droit et sans violer le droit d'être entendu du recourant 3 et de feu E. \_\_\_\_\_ que le Tribunal administratif fédéral a déclaré irrecevable, car tardif, le recours qu'ils ont formé contre la décision finale du 22 octobre 2020.

#### **E. 9**

Sur le fond, les recourantes 1 et 2, dont le Tribunal administratif fédéral a examiné le recours au fond, font valoir que le Tribunal administratif fédéral a violé l' art. 7 let . c LAAF

en ne retenant pas que la demande d'assistance du 11 mai 2016 reposait sur des données volées.

### **E. 9.1**

Le Tribunal fédéral a déjà jugé, dans le cadre de la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016, que l'existence d'un comportement contraire à la bonne foi de la part de l'autorité requérante en lien avec des données dites volées, en lien avec l' art. 7 let . c LAAF, était exclue, dès lors que cette demande reposait sur des informations qui lui avaient été communiquées par l'Allemagne par la voie de l'assistance administrative, soit par une procédure légale, et qu'elles avaient elles-mêmes été obtenues en Allemagne au cours de perquisitions, soit également par une procédure légale (cf. arrêts 2C\_974/2021 du 13 décembre 2021 consid. 2,2; 2C\_435/2021 du 2 juin 2021 consid. 3.2 et 2C\_320/2021 du 30 avril 2021 consid. 4.2; cf. également arrêt 2C\_772/2021 du 8 novembre 2022 consid. 10).

### **E. 9.2**

L'appréciation du Tribunal administratif fédéral dans l'arrêt attaqué est conforme à cette jurisprudence. C'est par conséquent en vain que les recourantes 1 et 2 se plaignent d'une violation de l' art. 7 let . c LAAF.

### **E. 10**

Ce qui précède conduit au rejet du recours.

### **E. 11**

Succombant, les recourants doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral, solidairement entre eux ( art. 66 al. 1 et 3 LTF ). Il ne sera pas alloué de dépens ( art. 68 al.1 et 3 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.