

# **BVGer A-1783/2019 vom 19. Mai 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-05-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1783\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1783_2019)

FR: TAF A-1783/2019 du 19 mai 2021

IT: TAF A-1783/2019 del 19 maggio 2021

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) - non réalisées en l'espèce - le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 19 al. 5 LAAF). Il est donc compétent pour statuer sur la présente affaire.

### **E. 1.2**

Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF).

### **E. 1.3**

Aux termes de l'art. 19 al. 2 LAAF, ont qualité pour recourir la personne concernée (en l'espèce le recourant 1) ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon cette disposition, peut recourir quiconque (a) a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire ; (b) est spécialement atteint par la décision attaquée et (c) a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Les recourants 1 et 2 ont les deux participé à la procédure devant l'autorité inférieure et sont destinataires de la décision litigieuse. Ils sont toutefois différemment touchés par son dispositif et, en conséquence, ne disposent pas d'un intérêt semblable à son annulation. Le recourant 1, en qualité de personne concernée, a sans nul doute la qualité pour recourir (cf. au sujet de la qualité pour recourir d'un ayant droit économique ATF 139 II 404 consid. 2). En revanche, la société recourante 2 ne peut que recourir et faire valoir des griefs à l'encontre des relations bancaires qu'elle détient, étant rappelé qu'il n'est pas entré en matière sur des recours déposés pour faire valoir des intérêts de tiers (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1, 139 II 404 consid. 11, arrêt du Tribunal fédéral [ci-après :TF] 2C\_1037/2019 du 29 août 2020 [destiné à la publication] consid. 6.2 ; notamment arrêt du TAF A-2859/2018 du 2 mars 2020 consid. 1.3). Son intérêt se limite donc à la modification de la partie de la décision qui la concerne et ses conclusions sont irrecevables en tant qu'elles servent uniquement les intérêts du recourant 1, que lui seul est habilité à défendre. Pour le surplus, déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

### **E. 2.1**

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (Moor/ Poltier, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). La maxime d'office signifie que le TAF est tenu d'appliquer à l'état de fait constaté la règle juridique qu'il tient pour pertinente. Cela a notamment pour conséquence qu'il peut, par un raisonnement relevant de la substitution de motifs, admettre un recours pour d'autres motifs que ceux qui ont été avancés par le recourant, ou qu'il peut confirmer la décision attaquée avec une autre argumentation que celle qui a été retenue par l'autorité inférieure (cf. ATAF 2007/41 consid. 2, notamment : arrêt du TAF A-3431/2014 du 28 novembre 2016 consid. 2.1.6). Cependant, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3 ; Kölz/Häner/Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., 2013, ch. 1135).

## **E. 2.2**

Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; cf. Moser/Beusch/Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, ch. 2.149, p. 73 ; Häfelin/Müller/Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, ch. 1146 ss).

## **E. 3**

Le Tribunal, après avoir présenté les bases légales sur lesquelles reposent l'assistance administrative en matière fiscale avec la France et les principes qui la gouvernent (cf. infra consid. 4), examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (cf. infra consid. 5.1) puis il se penchera sur les griefs des recourants (cf. infra consid. 5.2) et passera en revue les autres conditions de l'assistance (cf. infra consid. 5.2.8 et 5.2.9).

### **E. 4.1.1**

L'autorité fiscale française a basé ses demandes 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), lequel est largement calqué sur l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC-OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée* [avec un commentaire article par article], différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2), et le ch. XI du Protocole additionnel joint à la convention (ci-après : Protocole additionnel CDI CH-FR, aussi au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683), qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. art. 11 al. 3 de l'Avenant du 27 août 2009).

#### **E. 4.1.2.1**

Le principe de la bonne foi s'applique (aussi appelé principe de la confiance), en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, lors de l'application d'une CDI (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3). La bonne foi d'un Etat est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4; 142 II 218 consid. 3.3; 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4). Cas échéant, le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (cf. notamment ATF 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4). En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF ; cf. arrêts du TF 2C\_479/2017 du 2 juin 2017 consid. 4.1.1, 2C\_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2).

#### **E. 4.1.2.2**

En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. notamment ATF 142 II 218 consid. 3.1; arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.1.1). Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2, arrêt du TF 2C\_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

#### **E. 4.1.2.3**

Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). A suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6). En effet, l'expression citée constitue une concrétisation admissible du principe de la bonne foi reconnu en droit international public, dans la mesure où le législateur n'a pas voulu s'écarter du droit international en édictant l'art. 7 let. c LAAF, mais uniquement fournir un exemple de comportement jugé contraire à ce principe. Cet article n'a donc pas de portée propre, si ce n'est dans la mesure où il oblige la Suisse - en tant qu'Etat requis - à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi, là où ce principe de droit international général se limiterait à rendre seulement possible un tel refus d'accorder l'assistance administrative (ATF 143 II 224

consid. 6.2). Il s'ensuit que, lorsqu'une partie allègue qu'une demande d'assistance administrative en matière fiscale repose sur des actes punissables, il faut examiner si la demande est conforme au principe de la bonne foi applicable en droit international.

#### **E. 4.2.1**

Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations).

#### **E. 4.2.2**

Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'indications est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4).

#### **E. 4.3.1**

Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4; 141 II 436 consid. 4.4; arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié aux ATF 143 II 202, mais in : RDAF 2017 II 336, 363]). La condition de la vraisemblable pertinence - clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. notamment ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. notamment ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (cf. notamment ATF 145 II 112 consid. 2.2.1).

#### **E. 4.3.2**

Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; le rôle de l'Etat requis est assez restreint et se borne à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; cf. aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude la

constatation que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2).

#### **E. 4.3.3**

Lorsque l'Etat requérant expose avoir mis en lumière un fait qui lui permet de soupçonner que l'un de ses contribuables pourrait avoir soustrait des revenus imposables, notamment par l'intermédiaire d'un compte bancaire ouvert en Suisse, on ne voit pas qu'un lien de pertinence vraisemblable ferait défaut entre cet état de fait et la demande d'assistance administrative qui en découle et qui porterait sur plusieurs périodes fiscales, ni qu'une telle demande relèverait pour ce motif d'une pêche aux renseignements (cf. arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2). Il est au contraire vraisemblable que l'Etat requérant cherche à obtenir des renseignements sur les périodes fiscales potentiellement concernées par des revenus qui pourraient avoir été soustraits à l'impôt. Le nombre de périodes visées par la demande relève du choix de l'Etat requérant, dont on peut imaginer qu'il dépend notamment de ses règles en matière de prescription et dont la vérification échappe à l'Etat requis. Le point de savoir si l'assistance peut être accordée sur l'ensemble des périodes visées dépendra ensuite avant tout du champ d'application temporel de la convention (cf. arrêts du TF 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.4, 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

#### **E. 4.3.4**

Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire, il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. notamment : arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.2). Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat. En particulier, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3).

##### **E. 4.3.4.1**

Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. La détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1, 142 II 218 consid. 3.6).

##### **E. 4.3.4.2**

Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 28 par. 1 in fine CDI CH-FR doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de

résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.2.2, arrêt du TF 2C\_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1).

#### **E. 4.3.4.3**

Le fait que le contribuable visé soit considéré comme un contribuable d'un autre Etat n'est pas propre à remettre en cause la bonne foi de l'Etat requérant ni la pertinence vraisemblable de la demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.4, ATF 142 II 218 consid. 3.6 et 3.7, arrêt du TF 2C\_232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 3.3). L'Etat requérant n'est par ailleurs pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3.7).

#### **E. 4.3.4.4**

Si le conflit de compétences se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les autorités concernées (voir art. 27 par. 1 CDI CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; cf. notamment arrêt du TAF A-6179/2018 du 26 août 2020 consid. 4.3.3). Le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés ou par le recours à la procédure amiable (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3.7).

#### **E. 4.3.5.1**

La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne concernée par le contrôle dans l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (cf. ATF 141 II 436 consid. 3.3 ; notamment arrêt du TAF A-2013/2019 du 15 décembre 2020 consid. 4.9.1 ; Andrea Opel, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in : Revue fiscale [RF] 71/2016 p. 928, 939). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 142 II 161 consid. 4.6.1). C'est donc le critère conventionnel de la pertinence vraisemblable qui demeure déterminant ; cela étant, il convient aussi de tenir compte d'une pesée des intérêts en présence. En particulier, les informations relatives à des comptes détenus de manière indirecte (ayants droit économiques ou procuration) remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable du moment que les présomptions de l'Etat requérant s'appuient sur des documents bancaires, des renseignements d'employés de banque et des questions précises rendant vraisemblable une éventuelle détention économique desdits comptes

bancaires par la personne visée par la demande (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6, arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

#### **E. 4.3.5.2**

En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements relatifs à des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est autorisée seulement si ces informations sont vraisemblablement pertinentes pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée et si elle est proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1, 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, arrêt du TF 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3). A cet égard, le Tribunal fédéral a jugé que les tiers dont le nom a été transmis bénéficient de la protection offerte par le principe de spécialité prévu dans les CDI (in casu art. 28 par. 2 CDI CH-FR, cf. infra consid. 4.7 ; ATF 146 I 172 consid. 7.1.3, 144 II 29 consid. 4.4, 143 II 506 consid. 5.4.2, 142 II 161 consid. 4.6.1).

#### **E. 4.4**

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »]; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst. ; RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. notamment arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3).

#### **E. 4.5.1**

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1, arrêts du TF 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5, 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4-6.6).

#### **E. 4.5.2**

Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait - en comparaison à une procédure d'assistance administrative - un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (cf. notamment arrêts du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.5.2, A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 2.7.2). L'autorité requérante n'a pas à démontrer avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (cf. arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2 ; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 4.3.3). En effet, conformément au principe de la confiance (cf. supra consid. 4.1.2.2), lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y

a pas lieu - sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux - de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

### **E. 4.5.3**

En outre, le fait que l'Etat requérant soit déjà en possession de certaines informations ne fait pas obstacle à l'octroi de l'assistance, les informations litigieuses pouvant par exemple servir à vérifier si celles déjà fournies sont correctes ou crédibles (ATF 143 II 185 consid. 4.2). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (cf. supra consid. 4.3.1 ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; notamment arrêt du TAF A-2667/2020 du 12 février 2021 consid. 6.5.4)

### **E. 4.6**

Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant cependant pas à être respectées. L'AFC dispose en effet des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2).

### **E. 4.7**

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; cf. arrêt du TF 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication]). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3, arrêt du TF 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. arrêts du TF 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.5 [destiné à la publication], 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

### **E. 5.1**

En l'espèce, pour ce qui est de la forme des deux demandes, le Tribunal observe qu'elles sont conformes aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel CDI CH-FR (cf. supra consid. 4.2) dans la mesure où elle mentionne le nom de la personne concernée (ch. 4 des demandes), le détenteur des informations (ch. 5 des demandes), les impôts concernés et la période visée (ch. 7 des demandes), le but de la demande (ch. 8 des demandes) ainsi qu'une description des renseignements demandés (ch. 10 des demandes).

### **E. 5.2**

Du point de vue matériel, les recourants critiquent la décision litigieuse dans la mesure où elle accorde l'assistance alors que le recourant 1, personne concernée ayant quitté la France fin 2012, serait résident fiscal de X.\_\_\_\_\_ depuis cette date, ce que vient soutenir la documentation qu'ils produisent à l'appui de leurs allégations. Ils observent que l'autorité

fiscale française l'a toujours reconnu, dans la mesure où les impôts dus en France par le recourant 1 (issus de ses revenus de sources françaises) sont gérés par le service fiscal des non-résidents de la DGFIP. Le fisc français n'a pas établi à satisfaction sa résidence fiscale en France. De plus, l'autorité requérante serait déjà en possession des renseignements demandés, dès lors ces derniers ne satisferaient pas à la condition de la pertinence vraisemblable et sa manière de présenter les faits, en omettant certains éléments, en particulier le fait qu'elle a également adressé une demande d'assistance à X.\_\_\_\_\_, serait contraire à la bonne foi. Violerait également le principe de la bonne foi, le fait que la demande d'assistance se fonderait sur des données dérobées par une collaboratrice de D.\_\_\_\_\_, manifestement licenciée depuis lors.

#### **E. 5.2.1.1**

Il sied tout d'abord de rappeler que la bonne foi dont il est question dans le contexte de l'assistance est un principe de droit international public qui émane de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111 ; cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3) laquelle, en tant qu'elle codifie le droit international coutumier, s'applique aussi aux Etats non parties, ce qui est le cas de la France qui n'a pas adhéré à la CV (cf. parmi d'autres, arrêt du TAF A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.1.3.2). Il ne faut pas confondre cette notion avec la bonne foi « interne » susceptible d'engager un Etat à l'égard d'un particulier. Si le contribuable visé par une demande d'assistance peut s'y opposer en invoquant que l'Etat requérant s'est comporté de manière contraire à la bonne foi vis-à-vis de l'Etat requis, il ne peut faire valoir en principe qu'il a été lui-même traité de mauvaise foi par l'Etat requérant ; un tel grief relève de l'application du droit et de la procédure internes de cet Etat (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4). C'est à cette procédure qu'il faut renvoyer les recourants s'ils entendent soutenir que l'Etat requérant adopte un comportement contradictoire en ayant procédé à une imposition basée sur le domicile du recourant 1 en X.\_\_\_\_\_ tout en continuant à chercher des éléments qui lui permettraient de procéder à son assujettissement illimité en France. Pour le surplus, on ne voit pas que la Convention obligerait expressément l'Etat requérant à tenir informé l'Etat requis des demandes d'assistance relatives à la personne concernée adressées à des Etats tiers. Ni la Convention ni le protocole n'exigent non plus de l'Etat requérant d'indications sur la provenance des données formant la base de sa demande (cf. arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4.1 [concernant la CDI CH-IN dont la teneur est similaire]).

#### **E. 5.2.1.2**

Certes, aux termes de l'art. 7 let. c LAAF, la Suisse n'entre pas en matière sur les demandes se fondant sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse. Toutefois, la jurisprudence a précisé la portée restrictive de cette disposition qui doit s'interpréter à l'aune des principes de droit international public qui régissent les CDI et qui n'exprime qu'une des concrétisations possibles du principe de la bonne foi (cf. supra consid. 4.1.2.3). En l'espèce, quand bien même - et c'est loin d'être le cas - il serait prouvé que des informations ont effectivement été dérobées par une collaboratrice indélicat (à cet égard, le témoignage écrit d'une collègue et un simple courrier d'un avocat à la police n'équivalent pas à un jugement condamnatore) et que le lien de causalité entre ses données et la demande serait établi (l'autorité française affirme les avoir obtenus lors d'un perquisition), force est de constater que l'on ne serait pas en présence d'actes punissables selon le droit suisse au sens de la jurisprudence précitée, dans la mesure où la poursuite de ces actes échappe aux juridictions helvétiques. Le recourant 1 devrait dès lors démontrer - en sus du

vol et du lien de causalité - que l'autorité fiscale française a acheté les données volées à la collaboratrice pour qu'une éventuel comportement constitutif d'une violation du principe de la bonne foi soit envisagé (cf. arrêt du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.3.3.4 et les réf. citées). Peu importe également au regard de la bonne foi que les informations soient parvenues à la connaissance de l'Etat requérant par le biais d'une perquisition diligentée à l'égard du recourant 1 ou de l'une des sociétés qu'il dirige.

#### **E. 5.2.2.1**

N'est pas plus consistant l'argument selon lequel l'Etat requérant détiendrait déjà les informations requises du moment qu'elles sont vraisemblablement pertinentes pour atteindre l'objectif fiscal visé (cf. supra consid. 4.5.3).

#### **E. 5.2.2.2**

A cet égard, le Tribunal rappelle qu'en présence d'un conflit de résidence, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile ; elle n'a en effet ni les moyens matériels ni la compétence formelle de trancher un tel conflit lorsqu'elle reçoit une demande d'assistance (cf. supra consid. 4.3.5). A fortiori dans les circonstances de la présente où la personne concernée se plaint de ce qu'elle n'est ni domiciliée dans l'Etat requérant, ni en Suisse (en tant qu'Etat requis), mais dans un Etat tiers. Cette jurisprudence a toutefois été développée dans la constellation où l'éventuelle double imposition internationale concerne l'Etat requérant et la Suisse comme Etat requis. C'est-à-dire dans les cas où l'assistance administrative est demandée pour déterminer les faits qui appellent l'application des règles de la Convention liant l'Etat requérant et la Suisse, Etat requis. Cela étant, l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR permet aussi aux Etats contractants d'obtenir des renseignements pertinents pour l'application de leur législation interne, à savoir toutes les informations dont ils ont besoin pour imposer l'un de leurs contribuables, sans que soit en cause l'application d'un article particulier de la CDI (cf. OCDE, Modèle de convention fiscale commentaire [version abrégée, 2018], ad art. 26 p. 527). Dans cette situation, qui est celle de l'espèce, le principe de la confiance dicte à la Suisse de se fier aux allégations de l'Etat requérant à moins qu'il puisse être immédiatement démontré que le critère de rattachement auquel celui-ci se réfère est inexistant dans sa législation interne (cf. supra consid. 4.3.5.2).

#### **E. 5.2.2.3**

In casu, l'autorité fiscale française prétend que le recourant 1 dispose notamment d'une habitation à Z. \_\_\_\_\_ en France dont il est le propriétaire. Il possède également une résidence secondaire à Y. \_\_\_\_\_. L'examen de ses dépenses par carte bancaire a permis de démontrer une présence habituelle et majoritaire en France, ce que confirme l'analyse de ses déplacements par voie aérienne. Outre des biens locatifs immobiliers, le recourant 1 détient de nombreux biens mobiliers immatriculés, déclarés et stationnés en France, notamment (...). Certes, le recourant 1 a apporté des éléments qui font état d'une résidence fiscale en X. \_\_\_\_\_. Toutefois, ceux-ci révèlent tout au plus que les critères d'assujettissement français entrent en concurrence avec ceux de l'Etat dans lequel le recourant 1 affirme être domicilié. Cette question n'a pas à être examinée par l'autorité inférieure, ni a fortiori par le TAF, la procédure d'assistance n'ayant pas vocation à trancher matériellement un conflit de résidence (cf. supra consid. 4.3.4 et 4.3.5.4). Du moment que les critères de rattachement invoqués par l'autorité fiscale française sont plausibles, la transmission de relevés bancaires

satisfait le critère de la pertinence vraisemblable. En effet, ces documents peuvent contribuer à confirmer (ou à exclure) le lieu d'un séjour effectif car ils sont susceptibles de contenir des indices (lieu et objet des dépenses) de nature à localiser les intérêts vitaux de la personne concernée (cf. arrêt du TF 2C\_232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 3.3 et les références citées).

#### **E. 5.2.2.4**

C'est le lieu de préciser également que l'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par plusieurs conventions qui sont complémentaires et au nombre desquelles on trouve la CDI CH-FR, la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1er janvier 2017 et pour la France depuis le 1er avril 2012, abrégé MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]) et l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international, tel qu'amendé par le Protocole du 27 mai 2015, entré en vigueur le 1er janvier 2017 (RS. 0641.926.81 ; le protocole de mai 2015 est appelé usuellement l'Accord EAR entre la Suisse et l'UE). Les Etats membres de l'UE ont donc en principe à leur disposition jusqu'à trois bases légales pour solliciter des renseignements de la Suisse. Les trois bases légales sont équivalentes matériellement dans la mesure où elles s'appuient toutes sur l'art. 26 MC-OCDE (cf. supra consid. 4.1.1). En revanche, des différences peuvent apparaître quant à l'applicabilité temporelle et aux impôts visés par l'assistance administrative sur demande. L'Etat qui présente une demande d'assistance administrative à la Suisse doit préciser dans chaque cas la base légale sur laquelle il se fonde et ne peut se prévaloir de plusieurs bases légales pour une même demande. En revanche si une demande d'assistance est rejetée parce qu'elle ne satisfait pas aux conditions de la base légale invoquée, l'Etat requérant peut reformuler sa demande sur le fondement d'une autre base légale (cf. message du Conseil fédéral du 25 novembre 2015 portant approbation et mise en oeuvre d'un protocole de modification de l'accord sur la fiscalité de l'épargne entre la Suisse et l'UE, FF 2015 8395, 8404 s). Il est donc tout à fait possible aussi qu'un Etat formule une demande sur l'une des bases légales à sa disposition et qu'il cherche ensuite à compléter les renseignements ainsi obtenus par le biais d'une autre demande formulée sur le fondement d'une autre base légale. Quant à l'EAR, il repose sur un schéma différent régi par ses propres principes et auquel s'applique en droit interne non pas la LAAF mais la loi fédérale du 18 décembre 2015 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (LEAR, RS 653.1). Il est fort possible que sur la base des informations échangées automatiquement, un Etat adresse ensuite une demande d'assistance à un autre Etat. En effet, tous ces mécanismes d'échange se complètent et sont destinés à lutter contre les pratiques fiscales dommageables en instaurant une meilleure transparence. Les recourants ne peuvent donc tirer argument du fait que des informations sont peut-être déjà parvenues à l'Etat requérant par un autre biais. Pour être complet, il sied encore de relever que, contrairement aux allégations des recourants développées dans leur triplique, l'ordonnance du 24 mars 2021 invitant l'autorité inférieure à prendre position sur les échanges d'informations avec la France ne contenait aucune demande relative aux données éventuellement transmises dans ce cadre. A cet égard, le Tribunal relève qu'il n'est pas l'autorité de surveillance de l'AFC mais autorité de recours traitant des contestations à l'égard des décisions que celle-ci prononce (cf. supra consid. 1.1.1). L'objet du litige, soit les

conclusions des recourants, étant limité dans la procédure de recours par l'objet de la contestation, à savoir les questions tranchées dans le dispositif de la décision querellée (cf. notamment ATF 144 II 359 consid. 4.3), le Tribunal n'a pas à traiter de questions sur lesquelles l'AFC serait compétente mais qui ne sont pas l'objet de la contestation. Or, en l'espèce, l'objet de la contestation ne concerne pas l'EAR. A toutes fins utiles, le Tribunal précise quand même que les banques - en tant qu'institutions financières suisses déclarantes au sens de la LEAR - ont le devoir d'informer les personnes devant faire l'objet d'une déclaration (cf. art. 14 LEAR) et que le droit à la rectification des données collectées et transmises ne peut être exercé qu'à l'encontre de ces institutions financières (cf. art. 19 al. 1 LEAR). L'AFC ne peut corriger les données qui lui sont transmises par une institution financière que si elles sont fondées sur une erreur de transmission (cf. art. 19 al. 2 LEAR ; cf. sur la notion d'erreur de transmission : arrêt du TF 2C\_780/2020 du 10 mars 2021 consid. 5).

### **E. 5.2.3**

Les recourants soutiennent encore que l'autorité fiscale française a engagé un contrôle personnel du recourant 1 concernant uniquement les revenus perçus en 2015 et 2016 et que dès lors que la demande d'assistance couvre une période plus vaste, elle constituerait une pêche aux renseignements prohibée. De plus, les années antérieures seraient prescrites selon le droit français. Comme déjà exposé, l'Etat requérant est seul à déterminer le nombre d'années fiscales pour lesquelles il entend demander l'assistance. A cet égard, il n'est a priori limité que par le champ d'application temporel de la Convention (cf. supra consid. 4.3.3). L'argument selon lequel le recourant 1 ne ferait l'objet d'un contrôle fiscal que pour les années 2015/2016 n'est ni prouvé ni relevant. Ce qui l'est en revanche, c'est la pertinence des renseignements requis pour servir le but fiscal annoncé. Tel est le cas en l'occurrence, puisque les informations demandées sont aptes tant à définir le domicile fiscal du recourant 1 qu'à imposer son revenu en France. Du moment que la période concernée par la demande tombe dans le champs d'application de la Convention, il n'y a aucun motif de remettre en question la bonne foi de l'autorité requérante qui estime avoir besoin de renseignements pour les années 2010-2016, respectivement 2017. Les recourants perdent également de vue que ni l'AFC ni le TAF n'ont à examiner des objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux - comme une éventuelle prescription - qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. Partant, la demande d'assistance respecte l'interdiction de la pêche aux renseignements.

### **E. 5.2.4**

Les recourants se méprennent également sur la portée du principe de subsidiarité lorsqu'ils soutiennent que celui-ci est violé au motif que l'Etat requérant aurait d'abord dû établir la résidence en France du recourant 1 avant de formuler ses demandes d'assistance. Comme il vient d'être dit, les demandes d'assistance visant à établir la résidence fiscale d'une personne concernée sont admissibles. Au demeurant, l'autorité fiscale française a déclaré dans les courriers accompagnant ses deux demandes avoir épuisé les moyens de collecte de renseignement prévus par sa procédure fiscale interne et utilisables au moment du dépôt de sa requête. En vertu du principe de la confiance qui gouverne les rapports entre les parties à une CDI (cf. supra consid. 4.1.2.2), l'Etat requis - en l'espèce la Suisse, agissant par l'AFC - n'a pas à remettre en question cette déclaration. De plus, outre le fait que le principe de subsidiarité n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. supra

consid. 4.5.1), il n'exige pas non plus que le déploiement de ces moyens aboutisse à un résultat (en l'espèce, la détermination de la résidence fiscale). Ce principe protège avant tout l'Etat requis dans la mesure où celui-ci ne doit pas avoir la charge de rechercher des renseignements qui auraient aisément pu être obtenus par l'Etat requérant en vertu de sa législation interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1).

#### **E. 5.2.5**

Le recourant 1 s'oppose à la divulgation des informations relatives au compte détenu auprès de la Banque C.\_\_\_\_\_ pendant quelques mois en 2014 par la société E.\_\_\_\_\_ sur lequel il ne dispose que d'un droit de signature. Le pouvoir de disposer d'un compte bancaire peut prendre plusieurs formes outre la titularité directe. Il peut aussi intervenir par l'octroi d'une procuration bancaire. Par cet acte juridique unilatéral, le titulaire du compte bancaire déclare à une autre personne (représentant, fondé de procuration) sa volonté de l'autoriser à agir en son nom. Il est donc possible pour la personne qui est titulaire d'une procuration sur un compte bancaire d'être au bénéfice d'un pouvoir de disposition sur les avoirs dudit compte, si le titulaire du compte le lui a octroyé (cf. Emch/Renz/Arpagaus [éd.], *Das schweizerische Bankgeschäft*, 7e éd. 2011, p. 283 N 816, 820; Endrit Poda, *Les effets en droit privé de l'obligation d'identifier l'ayant droit économique*, 2019, p. 84 s.). Recourir à un tiers pour faire écran entre des avoirs et un contribuable est un montage classique pour soustraire des flux imposables aux yeux des administrations fiscales (cf. arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 29 août 2020 [destiné à la publication] consid. 5.4.2). En requérant également des renseignements sur des comptes sur lesquels le recourant 1 n'a qu'un pouvoir de disposition indirecte, l'autorité fiscale française cherche précisément à vérifier que celui-ci n'a pas utilisé une telle structure pour dissimuler des revenus et/ou maquiller une résidence effective en France. Dès lors que ces informations sont vraisemblablement pertinentes pour l'objectif fiscal visé, le recourant 1 ne peut pas s'opposer à leur transmission.

#### **E. 5.2.6**

Cela étant le Tribunal constate que la société E.\_\_\_\_\_, soit l'entité titulaire du compte visé, n'a pas été informée de l'existence de la présente procédure. En application du droit d'office (cf. supra consid. 2.1), il s'agit de déterminer si un devoir d'information de la société existait et les éventuelles conséquences à en tirer s'il devait s'avérer que c'est à tort que l'AFC ne l'a pas informée de l'existence de la procédure d'assistance administrative.

##### **E. 5.2.6.1**

Le Tribunal fédéral a récemment développé une jurisprudence stricte à l'égard de l'information des tiers (sur la notion des tiers, cf. supra consid. 4.3.5). Estimant en substance qu'il n'était pas exigible que l'AFC avise toutes les personnes dont le nom figurait dans la documentation à transmettre, la Haute Cour a approuvé la pratique de l'autorité inférieure qui confère la qualité de partie aux personnes qui s'annoncent auprès d'elle pour demander le caviardage des renseignements les concernant (cf. ATF 146 I 172 registre et consid. 7.3.3). Ainsi, l'AFC n'est tenue d'informer les personnes non concernées par la procédure d'assistance administrative, mais dont le nom apparaît dans la documentation destinée à être transmise, de l'existence de ladite procédure que si leur qualité pour recourir ressort de manière évidente du dossier (théorie de l'évidence ; cf. ég. arrêt du TF 2C\_310/2020 du 1er décembre 2020 consid. 4.1.2).

##### **E. 5.2.6.2**

En effet, aux termes de l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC informe de la procédure d'assistance administrative les autres personnes dont elle peut supposer, sur la base du dossier, qu'elles sont habilitées à recourir en vertu de l'art. 19 al. 2 LAAF. L'art. 19 al. 2 LAAF reconnaît la qualité pour recourir à la personne concernée ainsi qu'aux autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). L'intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 al. 1 let. c PA doit être direct et concret. La partie recourante doit se trouver dans un rapport suffisamment étroit, spécial et digne d'être pris en considération avec la décision entreprise. Elle doit être touchée dans une mesure et avec une intensité plus grande que l'ensemble des administrés (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.2, 143 II 506 consid. 5.1, 139 II 499 consid. 2.2, 138 II 162 consid. 2.1.2). Le Tribunal fédéral a jugé que dans le contexte de l'assistance, cet intérêt n'existe que dans des situations très particulières. Selon les juges de Mon-Repos, le principe de spécialité offre une protection suffisante et les voies de droit tirées de la réglementation en matière de protection des données protège efficacement le droit à l'autodétermination informationnelle découlant des art. 8 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) et 13 Cst. Le Tribunal fédéral a encore précisé qu'accorder une protection juridique aux personnes qui ne sont pas touchées elles-mêmes par la procédure fiscale dans l'Etat requérant, mais dont le nom figure dans la documentation à transmettre dans le cadre de la procédure d'assistance administrative demeure possible, mais n'est pas obligatoire. Cela est, cependant, recommandé si ces personnes demandent elles-mêmes à participer à la procédure (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.2).

### **E. 5.2.6.3**

Ce raisonnement peut sembler de prime abord paradoxal dans la mesure où il dénie, dans un premier temps, la qualité de partie aux tiers - sous réserve de certaines conditions strictes (théorie de l'évidence) - tout en l'admettant si ces personnes demandent à participer à la procédure. Il faut toutefois comprendre que l'AFC n'a une obligation d'informer les tiers de la procédure que dans les cas évidents, ce qui ne signifie pas encore que dans des constellations qui le seraient moins, la qualité de partie est de jure absente. Autrement dit, ce n'est que l'obligation d'informer qui est limitée aux seuls cas où la qualité pour recourir des tiers ressort de manière évidente du dossier. Il s'agit de déterminer qui a le droit d'être informé en vertu de l'art. 14 al. 2 LAAF, ce qui suppose une part d'appréciation. A cet égard, une éventuelle erreur de l'AFC sur ce point ne relève en principe pas d'un vice à ce point grave qu'il justifie de prononcer, d'office, la nullité de la décision (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.6).

### **E. 5.2.6.4**

Cela étant, cette jurisprudence a été développée au sujet des personnes dont le nom figure dans la documentation à transmettre et non au sujet de personnes - physiques ou morales - titulaires directes des relations bancaires concernées par la demande d'assistance, tant il est évident que ces personnes ont la qualité de partie. En effet, la jurisprudence admet que les titulaires de comptes sont personnellement et directement concernés par la collecte et la transmission d'informations ; particulièrement touchés, ils possèdent donc un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de la décision octroyant l'assistance (cf.

ATF 139 II 404 consid. 2.3). Ils doivent donc être informés de la procédure. Certes, en l'espèce, on ne voit pas bien quel argument pourrait invoquer la société titulaire, une fois informée, pour faire échec à la transmission des informations concernant le compte bancaire qu'elle détient. Il n'en reste pas moins qu'il ne saurait être question, quelle que soit la célérité avec laquelle la procédure d'assistance doit être menée, de faire dépendre la qualité de partie et, partant celle de recourir, aux chances de succès des arguments que cette partie est susceptible d'alléguer.

#### **E. 5.2.6.5**

Partant, sur ce point, le recours est admis et la cause est renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle informe la société E. \_\_\_\_\_ de la présente procédure. En attendant, il est fait interdiction à l'autorité inférieure de transmettre les documents concernant la relation bancaire n° ZZZ ouverte auprès de la banque C. \_\_\_\_\_. La Cour de céans relève encore que cette issue serait éventuellement différente s'il pouvait être établi que le recourant 1 est l'ayant droit économique ou se retrouve dans tout autre rapport étroit avec la société E. \_\_\_\_\_ dans une mesure permettant de penser avec une certaine vraisemblance que celle-ci a été avisée de la transmission des informations la concernant (cf. arrêt du TAF A-1538/2018 du 11 septembre 2019 consid. 2.2.5). Or, aucun formulaire A ne figure au dossier s'agissant de ce compte, la banque C. \_\_\_\_\_ s'étant contenté de signaler que le recourant avait un pouvoir de disposition (rechtsgeschäftlichen Verfügungsbefugnis) sur ce compte.

#### **E. 5.2.7**

S'agissant des informations relatives au compte n° YYY détenu auprès de la banque F. \_\_\_\_\_ par la société B. \_\_\_\_\_. Corporation, les recourants estiment que leur transmission ne satisfait pas l'exigence de la vraisemblable pertinence dès lors que le recourant 1, seul concerné par le contrôle fiscal, n'est que l'ayant droit économique et que les avoirs de la société ne se confondent pas avec son patrimoine. Comme déjà exposé, ces arguments sont sans consistance dès lors que toute forme de détention indirecte peut se révéler pertinente pour l'établissement d'une résidence fiscale ou l'imposition de revenus (cf. supra consid. 5.2.5), en particulier lorsqu'elle intervient par l'intermédiaire de l'ayant droit économique du compte. Celui-ci est en effet assimilable au « client effectif » et son identification est du reste une obligation pour une banque (cf. art. 4 de la loi du 10 octobre 1997 sur le blanchiment d'argent [LBA, RS 955.0]) dans la mesure où elle permet de révéler, au-delà des simples pouvoirs de disposition apparents et formels, la réelle appartenance économique de fonds (cf. arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 29 août 2020 consid. 5.3.3 [destiné à la publication]). Il faut rappeler à cet égard, que peu importe si en définitive les renseignements communiqués au titre de l'assistance ne sont pas utiles à l'objectif fiscal pour lequel ils ont été demandés. Ce qui est déterminant, c'est qu'au moment du dépôt de la demande d'assistance, ils peuvent l'être selon toute vraisemblance, ce qui est le cas de l'espèce. Le Tribunal relève par ailleurs que la recourante 2 est protégée par le principe de spécialité contre toute utilisation à son encontre des données transmises (cf. consid. supra 4.7 et infra 5.2.9).

#### **E. 5.2.8**

Le Tribunal ne voit pas que le droit suisse ou le droit interne français s'opposerait - pour d'autres motifs que ceux examinés dans les considérants précédents - à la transmission à l'étranger des documents litigieux (cf. supra consid. 4.6).

### **E. 5.2.9**

Aucun élément ne permet non plus de douter du respect par l'autorité requérante du principe de spécialité ; les recourants ne le prétendent pas non plus. A cet égard, le Tribunal constate qu'au ch. 3 du dispositif de sa décision du 13 mars 2019 (réf. ...ç), l'autorité inférieure a spécifié que l'autorité fiscale française était avisée que les informations transmises étaient soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le principe de spécialité (cf. supra consid. 4.7), l'AFC devra préciser - ainsi qu'elle l'a fait dans sa décision du 19 novembre 2020 (réf. ...) - que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées que dans le cadre d'une procédure relative au recourant 1, seule personne nommément désignée dans les requêtes de l'autorité fiscale française, à l'exclusion de quiconque d'autre.

### **E. 6**

Au vu de ce qui précède, sous réserve du considérant 5.2.6.5, le Tribunal constate que les décisions litigieuses satisfont aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours à l'encontre de la décision du 13 mars 2019 (réf. 631.0-2018-FR-0323) est partiellement admis dans la mesure où les renseignements concernant le compte n°ZZZ auprès de la banque C.\_\_\_\_\_ ne sont pas transmis, la cause étant renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle informe la société E.\_\_\_\_\_ de la procédure et lui donne le droit d'être entendue. La décision du 19 novembre 2020 (réf.....) étant fondée à tous les points de vue, le recours à son encontre doit être entièrement rejeté.

### **E. 7**

Il reste à examiner la question des frais et des dépens.

#### **E. 7.1**

Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA). Ces frais sont 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 (cf. art. 2 al. 1 1ère phrase du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Vu l'admission partielle du recours et le fait que les recourants succombent sur le principe même de l'octroi de l'assistance tout en obtenant gain de cause sur un aspect formel, les frais de procédure - fixés en l'espèce à 7'500 francs - sont mis solidairement à leur charge par deux tiers, soit 5'000 francs. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais de 10'000 francs déjà versée avant la jonction des procédures (2 x 5'000 francs). Le solde de 5'000 francs leur sera restitué une fois le présent jugement entré en force. La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF). Comme les recourants - représentés par un avocat - n'obtiennent que partiellement raison et doivent supporter les deux tiers des frais de procédure, il se justifie de leur allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée ex aequo et bono, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à 3'750 francs.

### **E. 8**

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.

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