

# **BVGer A-2217/2018 vom 28. Januar 2020**

Bundesverwaltungsgericht, 2020-01-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2217\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2217_2018)

FR: TAF A-2217/2018 du 28 janvier 2020

IT: TAF A-2217/2018 del 28 gennaio 2020

## **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 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.

### **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**

Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA) par les destinataires des décisions litigieuses lesquels possèdent un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA ; cf. pour la qualité pour recourir d'un ayant droit économique ATF 139 II 404 consid. 2), les recours sont donc recevables sur ce plan et il peut être entré en matière sur leurs mérites.

### **E. 2.1**

D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, ch. 3.17). Une telle solution répond à un souci d'économie de procédure, correspond à l'intérêt de toutes les parties (ATF 131 V 222 consid. 1, 128 V 124 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (parmi d'autres cf. arrêt du TAF A-847/2018 du 12 avril 2018 consid. 2.1).

### **E. 2.2**

En l'espèce, les deux décisions litigieuses se distinguent par le fait que que l'une, adressée aux personnes habilitées à recourir en raison de la présence de leurs noms dans la

documentation à transmettre, ne contient pas les données relatives aux personnes concernées par la demande d'assistance, alors que l'autre, adressée aux personnes concernées et à une personne habilitée à recourir, contient toutes les informations que l'autorité inférieure envisage de transmettre. Les deux recours interjetés par les destinataires de chaque décision, bien que déposés par l'entremise de deux avocats différents, reposent sur le même complexe de faits et formulent les mêmes griefs à l'égard des décisions de l'autorité inférieure. A cela s'ajoute, qu'interpellées à ce sujet et rendues attentives aux conséquences d'une jonction sur la consultation des dossiers, les parties, soit expressément soit tacitement, ne s'opposent pas à la jonction des causes.

### **E. 2.3**

Par conséquent, il convient de joindre les causes A-2188/2018 et A-2217/2018.

### **E. 3.1**

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 (Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). Néanmoins, 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 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., 2013, ch. 1135).

### **E. 3.2**

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, *op. cit.*, ch. 2.149, p. 73 ; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, ch. 1146 ss).

### **E. 4.1.1**

L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par plusieurs conventions qui sont complémentaires et au nombre desquelles on trouve 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 fiscale (ci-après: CDI CH-F, RS 0.672.934.91) et 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]). 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 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la MAC [MCF MAC], FF 2015 5121, 5132).

### **E. 4.1.2**

En l'espèce, l'autorité fiscale française a basé sa demande sur l'art. 28 CDI CH-FR, 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). Pour être complet, il sied encore de signaler que le chiffre XI du Protocole additionnel a été modifié par un Accord du 25 juin 2014 (cf. RO 2016 1195) concernant uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant.

### **E. 4.1.3**

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 (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 ; parmi d'autres arrêt du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 du consid. 4.1.3). 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 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 (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.1). 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. parmi d'autres : ATF 142 II 218 consid. 3.1; arrêt du TAF A-3764/2017 du 2 octobre 2019 consid. 3.4.1).

### **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**

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle 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 (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

#### **E. 4.3**

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. XI par. 2 Protocole additionnel CDI CH-FR; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1). L'interdiction des « fishing expeditions » comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. infra consid. 4.5.1) correspondent au principe de proportionnalité (voir 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 (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.3, et parmi d'autres : arrêt du TAF A-5893/2017 du 8 octobre 2019 consid. 2.4). Cela étant, il n'est pas attendu de l'autorité requérante que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. parmi d'autres: arrêts du TAF A-7022/2018 du 30 juillet 2019 consid. 3.3).

#### **E. 4.4**

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel CDI CH-FR), ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-2327/2017 du 21 janvier 2019 consid. 5.3.3). A cet égard, il est admis que - sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux - la déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats (cf. supra consid. 4.1.3), qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2).

#### **E. 4.5.1**

Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-F, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêts du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202). La notion de pertinence vraisemblable - la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas 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. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, 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 fournis, il s'avère par la suite que

l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

#### **E. 4.5.2**

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 se bornant 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 ; arrêts du TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 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).

#### **E. 4.5.3**

Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. parmi d'autres : arrêts du TAF A-3764/2017 du 2 octobre 2019 consid. 4.2.2, A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.3), il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation. 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. 4.5.4.1**

Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 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. 4.5.4.2**

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-F 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. 4.5.4.3**

L'Etat requérant n'est 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 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1, A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3).

#### **E. 4.5.4.4**

Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les autorités concernées, ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (voir art. 27 par. 1 CDI CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.4) ; 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 142 II 218 consid. 3.7, 145 II 112 consid. 2.2.2).

#### **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). L'art. 11 al. 1 LAAF permet à l'AFC d'obtenir de l'Administration fiscale cantonale des renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance. Cette assistance mutuelle est réglée par l'art. 111 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11 ; cf. Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5791 ; cf. ATF 142 II 69 consid. 4, arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.1).

#### **E. 4.7**

Conformément au principe de spécialité (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-FR), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande, pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (cf. arrêt du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6).

#### **E. 5**

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (cf. infra consid. 6.1), puis il se penchera sur les griefs des recourants (cf. infra consid. 6.2) et passera en revue les autres conditions de l'assistance (cf. infra consid. 6.3).

### **E. 6.1**

Pour ce qui est de la forme des 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 elles mentionnent le nom des personnes concernées (ch. 2 des demandes, pce 1 AFC), les détenteurs des informations (ch. 3 des demandes, pce 1 AFC) les impôts concernés et la période visée (ch. 4 des demandes, pce 1 AFC), le but de la demande (ch. 5 in fine des demandes, pce 1 AFC) ainsi qu'une description des renseignements demandés (ch. 6 des demandes, pce 1 AFC).

#### **E. 6.2.1**

Du point de vue matériel, les recourants critiquent les deux décisions finales du 13 mars 2018 uniquement dans la mesure où elles accordent l'assistance pour les années 2013, 2014 et 2015. En substance, ils estiment que pour ces années-là, les recourants 1 et 2 étaient résidents fiscaux X.\_\_\_\_\_. A l'appui de leurs allégations, les recourants démontrent qu'A.\_\_\_\_\_ a développé des projets professionnels et immobiliers au X.\_\_\_\_\_ dès 2011 pour finalement quitter la France le 12 décembre 2012 afin de s'installer avec sa famille dans ce pays qui est devenu le centre de sa vie privée et de sa vie professionnelle, ainsi qu'en attestent ses déclarations fiscales X.\_\_\_\_\_ 2012, 2013 et 2014. Ils expliquent que les recourants 1 et 2 ont été informés par avis du (...) 2015 de la DGFIP que leur situation personnelle allait faire l'objet d'un examen contradictoire pour les années 2013-2014. C'est par ailleurs sur la base des déclarations faites dans ce contexte par le recourant 1 que les cinq demandes d'assistance ont pu être formulées. Le contrôle fiscal - auquel ils affirment avoir systématiquement collaboré - a débuté fin février 2016. Il s'est soldé le (...) 2017 par une proposition de rectification des impôts 2014. Selon les recourants, il ressort de cette proposition que l'autorité fiscale française a reconnu la résidence fiscale X.\_\_\_\_\_ des recourants 1 et 2. En effet, seuls les revenus de source française des époux font l'objet d'une imposition en France, donc d'un rehaussement. Ce rehaussement se fonderait sur une disposition du code général des impôts qui dispose que les personnes qui ont leur domicile fiscal hors de France sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de leurs seuls revenus de source française. A cela s'ajouterait, le fait que la DGFIP dans sa proposition de rectification fait expressément référence à la Convention de double imposition conclue entre la France et le X.\_\_\_\_\_. Les recourants déplorent que l'autorité fiscale française n'ait pas transmis cette proposition de rectification à l'AFC. Ils se plaignent d'une constatation inexacte des faits dans la mesure où les décisions litigieuses du 13 mars 2018 ne tiennent compte que de l'état de fait décrit par les demandes françaises sans avoir pu prendre en considération ce que révèle la proposition de rectification du (...) 2017. Ils contestent la bonne foi de l'autorité requérante qui aurait sciemment dissimulé ce document pour obtenir des informations auxquelles elle n'a pas droit. En définitive, les recourants soutiennent que les pièces ayant trait à la période 2014 ne sont d'aucune pertinence dès lors que l'autorité requérante a reconnu dans la proposition de rectification du (...) 2017 que les personnes concernées n'étaient pas résidentes françaises à cette période. Il en irait de même pour 2013, année pour laquelle les recourants 1 et 2 auraient prouvé à satisfaction être domiciliés au X.\_\_\_\_\_

### **E. 6.2.2.1**

En préambule, le Tribunal remarque que si l'on peut certes regretter que l'autorité requérante n'ait pas transmis les éléments ayant trait à l'avancée de l'enquête concernant les personnes concernées en France, toutefois ce manquement est sans incidence sur l'issue de la procédure. On peine par ailleurs à discerner en quoi cette attitude serait contraire à la bonne foi, étant rappelé que celle-ci est présumée. 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 procédant à un rehaussement fiscal basé sur le domicile des recourants 1 et 2 au X.\_\_\_\_\_ tout en continuant à chercher des éléments qui lui permettraient de procéder à un assujettissement illimité en France. Pour le surplus, on ne voit pas que l'Etat requérant n'aurait pas tenu une promesse à l'égard de l'Etat requis ou encore que la Convention l'obligerait expressément à tenir informé l'Etat requis de l'avancée de l'enquête en cours. Le Tribunal observe de surcroît que la proposition de rectification datée du (...) 2017 a été notifiée aux recourants, de leur aveu même, le (...) svt. Ils avaient ainsi largement le loisir de la communiquer eux-mêmes à l'autorité inférieure, s'ils l'estimaient utile ; ce d'autant plus s'ils lui accordent - à tort - une importance décisive.

### **E. 6.2.2.2**

La proposition de rectification ne concerne que l'année 2014 et tient sur 28 pages. On ne sait d'ailleurs si elle a été acceptée par les recourants sans observations notables de leur part ou si elle est entrée en force par le seul écoulement du temps tel que le prévoit la lettre qui l'accompagne. Il ressort toutefois de ce document que, d'une part, la rectification proposée se base sur les déclarations faites par le recourant 1 lors de ses auditions pendant la procédure de contrôle ouverte à son encontre (cf. p. 2 et 3) et que, d'autre part, la DGFIP, rappelant que des demandes de renseignements ont été adressées à des autorités fiscales étrangères, se réserve expressément la possibilité de modifier son calcul en fonction des réponses à ces demandes (cf. p. 4). L'autorité fiscale française a manifestement procédé à une rectification sur la base des éléments admis par le recourant 1. Son calcul se fonde tant sur l'hypothèse qu'il était domicilié au X.\_\_\_\_\_ en 2014 que sur le fait qu'il a produit la totalité des documents bancaires afférents à cette période. Il s'agit là, en quelque sorte, du montant minimal d'impôts que doivent selon toute vraisemblance les recourants 1 et 2, sur le vu des circonstances qu'ils reconnaissent. Sa fixation n'est nullement définitive ; ce montant est en effet susceptible d'être réajusté si les réponses aux demandes d'assistance révèlent notamment des comptes bancaires non déclarés ou/et permettent de déterminer un domicile fiscal français. Contrairement à ce que prétendent les recourants, la condition de la pertinence vraisemblable n'a pas disparu en cours de procédure du fait de la proposition de

rectification fiscale. Celle-ci ne concerne au demeurant que 2014 alors que les recourants s'opposent également à la transmission des documents relatifs à 2013. Il subsiste selon toute vraisemblance une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révèleront pertinents. Peu importe à cet égard qu'en fin de compte, ils ne soient utiles qu'à déterminer le montant des impôts et non la résidence fiscale. La délimitation de l'assiette fiscale suffit à justifier l'octroi de l'assistance, dans la mesure où l'autorité requérante a également motivé sa demande par la nécessité de déterminer les montants d'impôts qui lui ont été soustraits et que l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la CDI (cf. art. 28 par. 1 CDI CH-FR).

### **E. 6.2.2.3**

C'est le lieu de rappeler que la Suisse, comme Etat requis, n'est pas en mesure de trancher un conflit de résidences lorsqu'elle reçoit une demande d'assistance; elle n'en a ni les moyens matériels ni la compétence formelle (cf. supra consid. 4.5.4.2). A fortiori dans les circonstances de la présente où les personnes concernées se plaignent de ce qu'elles ne sont ni domiciliées dans l'Etat requérant, ni en Suisse (en tant qu'Etat requis), mais dans un Etat tiers. En principe, elle devrait 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 (cf. supra consid.4.5.4.2). 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, 2017], 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. 4.1.3). In casu, l'autorité fiscale française prétend notamment que les recourants 1 et 2 possèdent une habitation permanente en France pour laquelle ils emploient du personnel de maison et que le centre de leur activités économiques est également en France. Ces critères de rattachement sont non seulement plausibles mais ils ne sont pas contestés par les recourants. La question de savoir s'ils entrent en concurrence avec un critère d'assujettissement dans l'Etat tiers dans lequel les recourants 1 et 2 affirment être domiciliés n'a pas à être examinée par l'autorité inférieure, a fortiori par le TAF.

### **E. 6.2.3**

Par conséquent, les griefs des recourants à cet égard sont sans consistance, les informations transmises étant vraisemblablement pertinentes au regard de l'objectif visé et de l'état de faits décrits.

### **E. 6.3**

Pour le surplus, il n'existe pas d'élément - et les recourants n'en soulèvent aucun - qui permettrait de douter que la demande satisfait les autres conditions de l'assistance. En particulier, la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements. Il n'y a ainsi pas lieu

de se départir des allégations de l'autorité requérante qui affirme en substance avoir respecté le principe de subsidiarité et rien ne laisse penser que le droit suisse ou le droit interne français s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents litigieux.

#### **E. 6.4**

Les recours sont ainsi rejetés et les décisions litigieuses du 13 mars 2018 confirmées.

#### **E. 7.1**

Les recourants, qui succombent, doivent supporter solidairement les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 7'500 francs (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur les avances de frais déjà versées totalisant 10'000 francs. Le solde de 2'500 francs sera restitué par 1'250 francs aux recourants 1 à 3 et aux recourants 4 à 11, une fois le présent jugement entré en force.

#### **E. 7.2**

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

#### **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.