

# **BVGer A-2749/2023 vom 15. Januar 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-01-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2749\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2749_2023)

FR: TAF A-2749/2023 du 15 janvier 2024

IT: TAF A-2749/2023 del 15 gennaio 2024

## **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 - ledit 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), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

### **E. 1.2**

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2022, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

### **E. 1.3**

Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (arrêt du TF 2C\_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

#### **E. 1.3.1**

En l'espèce, le recourant 1 est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

#### **E. 1.3.2**

Quant à la recourante défunte - qui dispose également de la qualité pour recourir - l'art. 18a LAAF prévoit que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées et que leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie. Les

successors en droit peuvent valablement se substituer au défunt dans la procédure d'assistance administrative selon l'art. 18a LAAF s'ils en manifestent la volonté et ont la capacité d'être partie et d'ester en justice selon le droit suisse, ce qui présuppose la production d'un certificat d'hériter et des procurations correspondantes (cf. arrêt du TAF A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 2.3, 9.1-9.4). En l'occurrence, la recourante défunte a conféré à son mandataire une procuration « trans mortem » (cf. Faits, let. E supra). Dans la mesure où le sens et le but de celle-ci sont notamment d'assurer la sauvegarde des intérêts patrimoniaux d'une personne après son décès jusqu'à la délivrance du certificat d'héritier, afin de combler le temps nécessaire à la légitimation des héritiers, qui peut être très long (cf. ATF 147 IV 465 consid. 4.1 et les réf. citées), il convient d'entrer en matière sur le recours. Il découle de ce qui précède que le présent arrêt sera notifié au mandataire (cf. sur ce dernier point, arrêt du TF 2C\_405/2019 du 16 mai 2019).

### **E. 1.3.3**

S'agissant enfin du recourant 3, qui estime avoir été privé de sa qualité de partie par l'AFC, en violation de son droit d'être entendu, il convient de relever ce qui suit.

#### **E. 1.3.3.1**

Dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu (ATF 145 II 119 consid. 4.2 et 142 II 218 consid. 2.4). La jurisprudence précise néanmoins que, selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC n'a pas à informer de l'existence d'une procédure d'assistance administrative toutes les personnes qui pourraient avoir qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF (ATF 146 I 172 consid. 7.2). En effet, l'AFC ne doit informer une personne qui n'est pas visée par une demande d'assistance administrative que si la qualité pour recourir de cette personne au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF ressort de manière évidente du dossier (ATF 146 I 172 consid. 7.2) ; le seul fait que le nom de cette personne apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à lui seul à justifier une telle information (ATF 146 I 172 consid. 7.4).

#### **E. 1.3.3.2**

En l'espèce, le recourant 3 ne fait pas l'objet de l'enquête fiscale en France et n'est pas une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF (cf. Faits, let. A.b ; cf. également : consid. 8.1.1 infra). En effet, malgré sa qualité d'ayant droit économique du compte concerné et bien que son nom apparaisse à ce titre dans les informations destinées à être transmises à l'autorité requérante, il n'est pas visé directement par la requête de la DGFIP. Par ailleurs, il ne ressort pas du dossier de manière évidente qu'il dispose de la qualité pour recourir. Au surplus, le Tribunal relève, à l'instar de l'AFC, que le recourant 3 aurait pu s'annoncer auprès de ladite autorité pour demander à participer à la procédure, ce qu'il n'a pas fait.

#### **E. 1.3.3.3**

Il découle de ce qui précède que le recourant 3 ne dispose pas de la qualité pour recourir, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur son recours.

### **E. 1.4**

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois la décision de rejet du recours entrée en force (art. 20 al. 1 LAAF ; cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du

24 août 2018 consid. 1.3).

### **E. 1.5**

Cela étant précisé, sous réserve du consid. 1.3.3 supra, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

### **E. 2.1**

Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; Moser/Beusch/ Kneubühler/Kayser, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3e éd., 2022, n° 2.149 ; Häfelin/Müller/Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8e éd., 2020, n° 1146 ss).

### **E. 2.2**

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). 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 135 I 91 consid. 2.1, 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

### **E. 2.3**

En l'espèce, les recourants se plaignent d'une violation du droit d'être entendu du recourant 3. Ils estiment également que le recourant 3 n'est pas un simple tiers protégé par le principe de spécialité dans la mesure où la DGFIP chercherait à « répartir la charge fiscale et imposer au plus juste les différents protagonistes ». Pour ce motif, les recourants estiment en outre que la demande litigieuse aurait été présentée à des fins de recherche de preuves, en violation de l'art. 7 al. 1 let. a LAAF et du principe de proportionnalité prévu à l'art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), étant donné que l'autorité fiscale française requiert l'identité de l'ensemble des ayants droit économiques résidents fiscaux français alors qu'elle prétendrait procéder au contrôle de la situation fiscale du recourant 1 uniquement. Les informations requises seraient de plus dépourvues de pertinence vraisemblable car ni l'identité d'autres ayants droit économiques ni leur qualité de résident fiscal français ne seraient utiles pour déterminer la quote-part du recourant 1 et procéder ainsi à sa taxation. Cela serait d'autant plus valable s'agissant de la recourante défunte car des informations la concernant sont requises alors qu'elle ne serait pas visée par la procédure. Pour appuyer leur raisonnement, les recourants font valoir que les informations requises dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative avaient été caviardées par l'AFC lors d'une précédente procédure, faute de pertinence. Les recourants avancent finalement que la DGFIP aurait violé le principe de subsidiarité puisque la recourante défunte n'aurait jamais été interpellée par ladite autorité et elle n'aurait donc pas épuisé les mesures internes avant de recourir à l'assistance administrative ; une telle violation s'appliquerait « à l'évidence » également à l'égard du recourant 3. Le Tribunal se prononcera en premier lieu sur le grief de nature formelle des recourants tenant à la violation du droit d'être entendu du recourant 3 (consid. 3 infra). Le droit applicable *ratione temporis* et *materiae* à la demande d'assistance administrative et les conditions formelles de recevabilité seront ensuite examinées (consid. 4 infra). Le Tribunal passera ensuite à l'examen des conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 5 infra), avant de traiter les griefs d'ordre matériel invoqués par les

recourants (consid. 6 infra).

### **E. 3**

Les recourants reprochent à l'autorité inférieure d'avoir violé le droit d'être entendu du recourant 3, en le privant de sa qualité de partie.

#### **E. 3.1.1**

S'agissant de la qualité pour recourir du recourant 3, renvoi est fait au consid. 1.3.3 supra.

#### **E. 3.1.2**

Par ailleurs, selon la jurisprudence, les recourants ne sont pas légitimés à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers (cf. ATF 139 II 404 consid. 11.1 et 137 IV 134 consid. 5.2.2 ; arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 ; arrêts du TAF A-2175/2021 du 22 septembre 2021 consid. 1.3.3 ; A-1507/2020 du 17 août 2021 consid. 1.3.3 et A-6854/2018 du 3 mars 2020 consid. 1.3.2).

### **E. 3.2**

Dès lors, dans la mesure où le recourant 3 ne bénéficie pas de la qualité pour recourir et que les recourants ne sont pas habilités à faire valoir les intérêts de tiers, le Tribunal constate que ce grief est irrecevable.

### **E. 4.1**

L'assistance administrative avec la France est actuellement régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le 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], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : [www.oecd.org](http://www.oecd.org) ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également 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), en vigueur depuis le 4 novembre 2010, qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (arrêt du TF 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; arrêt du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.1.2).

### **E. 4.2**

En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2012 au (...) 2021 en ce qui concerne l'impôt sur le revenu et du (...) 2012 au (...) 2017 en ce qui concerne l'impôt de solidarité sur la fortune, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables.

### **E. 4.3**

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 par la demande ; (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. 4.4**

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (la liste de l'art. 6 al. 2 LAAF 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 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.14 ; arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

#### **E. 4.5**

En l'espèce, pour ce qui est de la forme de la demande, il faut considérer qu'elle est conforme aux exigences du ch. XI du Protocole additionnel, dès lors que la requête mentionne le nom des personnes concernées (en ce qui concerne plus particulièrement la recourante défunte, cf. consid. 6.1.2 infra), les impôts en cause, la période visée, le but de la demande, qu'elle contient une description des renseignements demandés et mentionne l'identité de la détentrice d'informations. Dans la mesure où la requête du (...) 2022 contient tous les éléments requis, elle est également présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves.

#### **E. 5.1.1**

Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111), 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 cette convention (cf. parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-6014/2019 du 1er juin 2022 consid. 5.3.1). Selon la Convention précitée, tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (cf. ATF 143 II 136 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2, 2C\_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1). Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2.1, 143 II 202 consid. 6.3.1, 142 II 35 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2).

#### **E. 5.1.2**

La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (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 et 2.4), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel 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 144 II 206 consid. 4.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et les réf. citées).

### **E. 5.2.1**

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 (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 à l'ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2017 II 336, 363). La condition de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (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 (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 (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). 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 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 (arrêts du TF 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid 7.4 ; 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

### **E. 5.2.2**

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 (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2 ; 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Par ailleurs, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2).

### **E. 5.3**

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 »] ; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel ; 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 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Selon la jurisprudence, la notion de pêche aux renseignements présente à la fois un caractère procédural (une demande ne doit pas être formée à des fins exploratoires) et constitue aussi une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'Etat requérant d'obtenir des renseignements qui n'auraient pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1 à 9.1.3). Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (parmi d'autres : arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3).

### **E. 5.4**

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 (art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5047/2018 du 22 mai 2019, consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018, consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017, consid. 3.9.1). 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 (ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). 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 (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). 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 (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

#### **E. 5.5.1**

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 (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6 ; 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5). 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 d'une procédure d'assistance administrative - un effort excessif ou que ses

chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4).

### **E. 5.5.2**

Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3 ; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 ; A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7).

### **E. 5.5.3**

Conformément au principe de la confiance, à défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

## **E. 6**

Les recourants estiment que la DGFIP ne pourrait pas requérir des informations sur la recourante défunte dans la mesure où elle ne serait pas visée par la demande d'assistance administrative en qualité de personne concernée. Ils sont également d'avis que l'autorité fiscale française procéderait à une pêche aux renseignements illicite en requérant l'identité de tous les ayants droit économiques du compte concerné, alors que seul le recourant 1 ferait l'objet d'un contrôle fiscal. Le but de l'autorité fiscale française de « répartir la charge fiscale et imposer au plus juste les différents protagonistes » attesterait de sa volonté de procéder à une pêche aux informations prohibée. Les informations que l'AFC entend transmettre ne seraient donc d'aucune utilité pour procéder à la taxation du recourant 1, ce d'autant plus qu'aucune information concernant sa quote-part sur le compte ne serait transmise à l'autorité requérante. Les recourants avancent finalement que les informations concernant les ayants droit économiques du compte ne devraient pas être transmises à l'autorité requérante car ces dernières avaient été caviardées par l'autorité inférieure, faute de pertinence, lors d'une précédente procédure d'assistance administrative.

### **E. 6.1.1**

Bien que la recourante défunte ne soit pas mentionnée sous le ch. 6 de la requête d'assistance administrative comme personne concernée en France aux côtés du recourant 1, l'autorité inférieure l'a considérée comme telle. Le Tribunal de céans examinera sous l'angle de la bonne foi la manière dont la demande d'assistance administrative a été interprétée (cf. consid. 5.1.1 supra).

### **E. 6.1.2**

En l'espèce, le Tribunal relève que la DGFIP a expressément indiqué, sous la rubrique « informations générales pertinentes » au ch. 11 de ladite requête, que tant le recourant 1 que la recourante défunte font l'objet d'un contrôle fiscal en France (cf. Faits, let. A.b supra). Or,

selon le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, la personne visée par une demande d'assistance administrative est celle qui fait l'objet d'un contrôle ou d'une enquête dans l'Etat requérant. De plus, l'autorité fiscale requiert des informations concernant le recourant 1 et la recourante défunte, qui sont tous deux nommément visés sous la rubrique « renseignements demandés » au ch. 12 de la requête (cf. Faits, let. A.c supra). Pour ces motifs, le Tribunal de céans constate, à l'instar de l'AFC, que la recourante défunte doit également être considérée comme personne concernée dans le cadre de la présente procédure. Le fait qu'elle ne soit pas nommée sous le ch. 6 comme personne concernée en France relève d'un simple oubli de l'autorité fiscale française et n'est pas de nature à fonder un doute sérieux sur la qualité de la recourante défunte dans la procédure.

### **E. 6.2.1**

Quant à la pertinence vraisemblable des informations requises, il sied de rappeler qu'elle est présumée dans le cas d'espèce, la demande étant conforme aux exigences de forme du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (consid. 4.5 supra). Le Tribunal rappelle en outre que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (consid. 5.2.2 supra). En l'occurrence, l'autorité requérante a exposé procéder à l'examen de la situation du recourant 1 et de son épouse, la recourante défunte. Tel qu'exposé dans la requête, il est établi que le recourant 1 détenait le compte concerné, en qualité de bénéficiaire effectif de la société habilitée à recourir. Afin de déterminer et d'imposer l'intégralité du revenu et de la fortune des personnes concernées, pour les périodes contrôlées en France, la DGFIP requiert des informations sur leur part de participation ainsi que sur les ayants droit économiques dudit compte. Il n'est pas exclu que ces informations soient pertinentes pour la clarification de la situation fiscale des personnes concernées, ce d'autant plus compte tenu des liens qui unissent les ayants droit économiques, de sorte que l'on peut considérer qu'il existe un lien suffisamment étroit avec les faits fiscaux. Les informations concernant les ayants droit économiques du compte concerné et leur part de détention présentent ainsi un intérêt manifeste pour le complexe de faits que l'autorité requérante cherche à éclaircir, excluant tout caractère de pêche aux renseignements.

### **E. 6.2.2**

En outre, dans la mesure où la DGFIP indique procéder au contrôle du recourant 1 et de la recourante défunte (cf. consid. 6.1.2 supra), le but mentionné dans sa requête, à savoir de « répartir la charge fiscale et d'imposer au plus juste les différents protagonistes » s'inscrit dans l'objectif de procéder à la taxation des contribuables susmentionnés. Il ne ressort ni de la requête ni des pièces au dossier que l'autorité fiscale française aurait pour intention d'utiliser ces informations pour procéder à la taxation d'un autre contribuable, étant précisé que l'examen du principe de spécialité fera l'objet d'une analyse plus détaillée (cf. consid. 8 infra). L'argument des recourants selon lequel l'autorité requérante procéderait à une pêche aux renseignements prohibée pour ce motif ne saurait être suivi.

### **E. 6.2.3**

Le Tribunal relève également que l'information selon laquelle il n'existe pas de quote-part de détention relative au compte concerné constitue une information en soi, qui est potentiellement propre à faire avancer l'enquête fiscale de la DGFIP en France et élucider la situation fiscale du recourant 1 et de la recourante défunte. Il n'appartient pas à l'Etat requis, au stade de l'assistance administrative, de se prononcer sur les éventuelles implications

fiscales dans l'Etat requérant, étant rappelé au surplus que la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. arrêt du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 5.5 et les références citées).

#### **E. 6.2.4**

Enfin et toujours au titre du non-respect de l'exigence de la pertinence vraisemblable, en lien avec le principe de la bonne foi, les recourants contestent la transmission des renseignements à l'autorité fiscale française, au motif que les informations concernant les ayants droit économiques du compte concerné avaient été caviardées dans le cadre d'une précédente procédure. Le Tribunal de céans constate néanmoins que, contrairement à ce que les recourants avancent, les causes se distinguent. En effet, selon l'extrait de la décision finale du (...) 2019 rendue par l'AFC dans le cadre de la précédente procédure, qui faisait partie d'une demande de liste, aucune information concernant les ayants droit économiques du compte concerné n'était requise. Or, dans la présente cause, la DGFIP requiert expressément l'identité de tous les ayants droit économiques résidents fiscaux français du compte concerné afin de déterminer le montant des impôts éludés par les personnes concernées. Comme précédemment exposé, les informations sont vraisemblablement pertinentes et expressément requises, ce qui n'était manifestement pas le cas dans la précédente procédure.

#### **E. 6.3**

Par conséquent, il existe incontestablement un lien entre les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et les informations requises par l'autorité fiscale française. La condition de la pertinence vraisemblable est dès lors remplie et les griefs des recourants sont rejetés.

#### **E. 7**

Les recourants arguent que la recourante défunte n'a jamais été interpellée par l'autorité requérante dans le cadre de ses investigations et que les moyens internes disponibles n'auraient pas été épuisés, ce qui, selon les recourants, devrait s'appliquer « à l'évidence aussi à l'égard » du recourant 3

##### **E. 7.1.1**

En l'espèce, l'autorité fiscale française a expressément affirmé, au chiffre 14 de sa demande d'assistance administrative, qu'« elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées » (cf. Faits, let. A.c in fine supra), conformément au ch. XI par. 1 du Protocole additionnel. Les recourants n'ont amené aucun élément permettant d'infirmer les déclarations de l'autorité requérante selon lesquelles sa demande est conforme à sa législation, à ses pratiques administratives et à la CDI CH-FR. En vertu du principe de la confiance, les simples allégations des recourants ne sont pas de nature à remettre en cause les déclarations de l'autorité fiscale française confirmant l'épuisement des voies internes (consid. 5.5.3).

##### **E. 7.1.2**

A cela s'ajoute, s'agissant du recourant 1 plus spécifiquement, qu'il n'a pas coopéré malgré les deux demandes de l'autorité fiscale française l'invitant à régulariser sa situation (cf. Faits, let. A.b supra). Ainsi, la DGFIP a dû opter pour la voie de l'assistance administrative afin d'obtenir les renseignements nécessaires pour procéder à son imposition.

### **E. 7.1.3**

Il sied finalement de rappeler que le principe de subsidiarité ne requiert pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et qu'il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance administrative à la Suisse, a fortiori lorsque celui-ci est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger (cf. consid. 5.5.2 supra), comme c'est le cas du recourant 1 et de la recourante défunte en l'espèce (cf. consid. 6.2.1 supra).

### **E. 7.2**

Compte tenu de ce qui précède, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de subsidiarité par l'autorité requérante. Le grief des recourants doit être rejeté.

### **E. 8**

Les recourants estiment finalement que le recourant 3 ne sera pas protégé par le principe de spécialité, en qualité de tiers, lors de la transmission des informations à l'autorité fiscale française étant donné que ladite autorité requiert des informations « afin de répartir la charge fiscale et imposer au plus juste les différents protagonistes ».

#### **E. 8.1.1**

A titre liminaire, le Tribunal de céans note que, contrairement à la recourante défunte (cf. consid. 6.1.2 supra), le recourant 3 n'est pas nommément visé par la requête d'assistance administrative, ni sous la rubrique « informations générales pertinentes » ni sous celle « renseignements demandés ». Il ne ressort pas non plus de ladite requête qu'il ferait l'objet d'un contrôle fiscal en France. Le recourant 3 ne saurait être considéré comme une personne concernée dans la présente cause, mais bien comme un simple tiers, protégé par le principe de spécialité (cf. consid. 8.2.2 infra).

#### **E. 8.1.2**

Par ailleurs, le Tribunal peut s'interroger sur la recevabilité de ce grief, dans la mesure où les recourants font valoir des intérêts d'un tiers et non leur propre intérêt (cf. consid. 3.1.2 supra). La réponse à cette question peut cependant demeurer indécise en l'espèce, le grief devant de toute manière être rejeté, pour les motifs qui suivent.

#### **E. 8.2.1**

En l'occurrence, le recourant 3 apparaît dans les informations à transmettre car il est l'un des ayants droit économiques du compte concerné. Or, ces informations, expressément requises par la DGFIP, sont susceptibles de permettre la taxation en France de la fortune et du revenu global du recourant 1 et de la recourante défunte, contribuables concernés par l'enquête fiscale. Suivre la position des recourants rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative puisque l'autorité fiscale française entend identifier les ayants droit économiques du compte concerné et la quote-part détenue par le recourant 1 et par la recourante défunte. En conséquence, et comme déjà examiné (cf. consid. 6.2 supra), les renseignements dont la transmission est envisagée remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, tout caractère de fishing expedition prohibée étant exclu.

#### **E. 8.2.2**

En outre, le principe de spécialité, qui 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. consid. 5.4 supra), protège les tiers - dont le recourant 3 - d'une utilisation préjudiciable de leurs données. C'est d'ailleurs dans ce sens que l'autorité requérante s'est expressément engagée, dans sa requête, à traiter les informations obtenues de manière confidentielle conformément à la CDI CH-FR (cf. Faits, let. A. c. in fine supra) et que l'autorité inférieure a libellé le ch. 3 du dispositif de sa décision finale du 11 avril 2023 en rappelant à l'autorité requérante la portée stricte du principe de spécialité selon le standard suisse.

### **E. 8.3**

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de spécialité.

### **E. 9**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

### **E. 10**

Les recourants qui succombent doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

### **E. 11**

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

### **E. 12**

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 lorsqu'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. (Le dispositif est porté à la page suivante)

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