

# **BVGer A-30/2022 vom 8. Juni 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-06-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-30\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-30_2022)

FR: TAF A-30/2022 du 8 juin 2022

IT: TAF A-30/2022 del 8 giugno 2022

## **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 (...) 2021, 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 (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

### **E. 1.4**

En l'espèce, les recourants sont tous deux des personnes concernées 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 leur est reconnue.

### **E. 1.5**

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 l'entrée en force de la décision

de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

### **E. 1.6**

Cela étant précisé, 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, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; Häfelin/Müller/Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, 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 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

### **E. 2.3**

En l'espèce, les recourants relèvent qu'en décidant de transmettre les renseignements portant sur les comptes ouverts au nom des sociétés D. \_\_\_\_\_ et G. \_\_\_\_\_, l'AFC se livrerait à un échange d'informations qui n'ont d'une part pas été demandées par l'autorité requérante et d'autre part, qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes pour cette dernière. Ils allèguent encore que, dès lors que la demande d'assistance administrative ne viserait que les recourants, l'AFC l'aurait interprétée de manière extensive en décidant de transmettre des renseignements concernant des tiers non impliqués, notamment les sociétés D. \_\_\_\_\_ et G. \_\_\_\_\_. En outre, dans la mesure où les relevés de comptes bancaires des sociétés susmentionnées retracent les transactions commerciales effectuées dans le cadre de leur activité courante, ces informations échapperaient à la condition de la pertinence vraisemblable et ne correspondraient pas au but visé par la demande. Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra) et la forme de la requête (consid. 4 infra). Il passera ensuite à l'examen des griefs relatifs à l'étendue des informations requises et aux violations du principe de pertinence vraisemblable (consid. 5 infra) ainsi que du principe de spécialité (consid. 6 infra). Le Tribunal examinera ensuite les griefs portant sur le caviardage des relevés bancaires (consid. 7 infra) et sur le secret professionnel et commercial (consid. 8 infra).

### **E. 3.1**

L'assistance administrative avec la France est 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) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; 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, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 ; A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

### **E. 3.2**

L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.1.2 ; A-1620/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.2 et réf. citées ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1). 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 (cf. 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. 3.3**

En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2017 au (...) 2019, l'ensemble de ces dispositions sont applicables.

### **E. 4.1**

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**

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'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 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2). 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 par. 3 du Protocole additionnel, dès lors que la requête mentionne le nom des personnes concernées, 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 d'assistance administrative du (...) 2021 contient tous les éléments requis, la pertinence vraisemblable est en principe présumée remplie.

### **E. 5.1.1**

Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, 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 des Etats contractants (arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié in : ATF 143 II 202] ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février

2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe 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 (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

#### **E. 5.1.2**

Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

#### **E. 5.1.3**

L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

#### **E. 5.1.4**

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 (ATF 147 II 116 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), qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (ATF 147 II 116 consid. 5.2 ; 143 II 136 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 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 (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 ; 147 II 116 consid. 5.2).

### **E. 5.2.1**

En l'espèce, les recourants font d'abord valoir que l'autorité inférieure envisage de transmettre des informations qui n'ont pas été demandées par l'autorité fiscale française. Ils relèvent en particulier que les informations relatives aux sociétés D. \_\_\_\_\_ et G. \_\_\_\_\_ - sociétés suisses non visées par la demande - sortiraient du cadre de celle-ci, qui porterait exclusivement sur la situation fiscale des recourants. Le recourant ne pourrait en outre être considéré comme étant titulaire ou ayant-droit économique des comptes des sociétés précitées. En outre, dans la mesure où la DGFIP a requis de l'AFC le « formulaire A, I, S, T ou tout document analogue », celle-ci se référerait uniquement aux comptes bancaires des recourants détenus par des sociétés de domicile ou offshore, assurance vie, ou trust, excluant ainsi les sociétés opérationnelles. Les recourants en déduisent que la demande ne vise pas les sociétés commerciales opérationnelles de droit suisses, telles que D. \_\_\_\_\_ et G. \_\_\_\_\_ et dont le recourant n'est qu'indirectement actionnaire. La demande n'engloberait dès lors pas le formulaire K identifiant le détenteur de contrôle d'une société opérationnelle non cotée en bourse. A l'appui de leurs propos, les recourants ont produit un courrier du (...) 2021 de leurs représentants français, adressé à l'Administration fiscale française. Il ressortirait de ce courrier que la demande d'assistance administrative ne concernerait que les comptes personnels des recourants et ne viserait en aucun cas les comptes de sociétés dont ils seraient les bénéficiaires économiques. En résumé, les recourants reprochent à l'autorité inférieure une interprétation trop extensive de la demande d'assistance administrative contraire au principe de la bonne foi. En outre, dans la mesure où certains renseignements que l'AFC prévoit de transmettre à la DGFIP n'auraient pas été demandés par cette dernière, leur transmission ne remplirait pas le critère de pertinence vraisemblable.

### **E. 5.2.2**

Il y a tout d'abord lieu de relever que la copie du courrier adressé par les avocats français des recourants en date du (...) 2021 à l'Administration fiscale française produit à l'appui de leur recours doit être considéré comme une simple allégation de partie. Les mandataires des recourants - lesquels ont rédigé la lettre produite à l'appui de leurs propos - ne sont pas indépendants en raison de leur relation contractuelle les liant à leurs mandants (arrêt du TF 1C\_106/2016 du 9 juin 2016 consid. 2.2.4 et les arrêts cités ; arrêt du TAF A-4238/2020 du 14 décembre 2021 consid. 5.7.2). En outre, l'affirmation des recourants selon laquelle la demande d'assistance administrative ne porterait que sur les comptes personnels des recourants n'a pas été confirmée par l'autorité requérante, malgré les demandes expressément formulées à ce propos par les mandataires des recourants dans leur courrier du (...) 2021.

### **E. 5.2.3**

Le Tribunal de céans rappelle que déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative (cf. consid. 5.1.4 supra). 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. En outre, l'autorité requérante est présumée être de bonne foi - ce qui n'est au demeurant pas contesté par les recourants - de sorte qu'il sied de se fier au contenu de la demande d'assistance administrative du (...) 2021. A la lecture de celle-ci, on retient que la demande susmentionnée vise à déterminer le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés par les recourants à l'administration fiscale française pendant la période du (...) 2017 au (...) 2019. Dans ce cadre, l'autorité fiscale française indique expressément avoir besoin d'informations sur le compte bancaire suisse (...). En outre, elle a sollicité la communication d'informations sur les comptes détenus directement ou indirectement par les recourants. Elle a notamment demandé que lui soient transmises « les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de [la] banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration » (cf. demande d'assistance administrative ch. 12 let. b). A la réponse à cette question, la banque a informé l'AFC que le recourant était le détenteur de contrôle sur les comptes ouverts au nom des sociétés D. \_\_\_\_\_ et G. \_\_\_\_\_ pendant la période sous contrôle. La banque a également indiqué que le recourant était au bénéfice d'une procuration avec signature individuelle sur les comptes ouverts au nom de la première société précitée durant cette même période. En outre, il ressort du mémoire de recours des recourants que la société D. \_\_\_\_\_ est détenue indirectement par le recourant à hauteur de 68% et qu'il en est l'administrateur président avec signature individuelle. S'agissant de la société G. \_\_\_\_\_, elle serait détenue à 50% par D. \_\_\_\_\_ et à 50% par un tiers (mémoire de recours du 3 janvier 2022 p. 6 c. 2.2.1).

#### **E. 5.2.4**

Il découle des éléments qui précèdent que le recourant avait un pouvoir de disposition sur les comptes ouverts au nom des sociétés D. \_\_\_\_\_ et G. \_\_\_\_\_. La pertinence vraisemblable des documents bancaires portant sur les deux sociétés précitées pour la détermination de la situation fiscale du recourant, qui détient leurs comptes bancaires auprès de la banque de manière indirecte, est manifeste. C'est le lieu de rappeler que, selon la jurisprudence, une personne détient un compte bancaire de manière directe lorsqu'elle en est le titulaire juridique. Elle détient un compte bancaire de manière indirecte lorsqu'elle dispose économiquement des avoirs dudit compte en tant qu'ayant droit économique ou qu'elle est au bénéfice d'une procuration qui lui octroie un tel pouvoir (ATF 147 II 116 consid. 4.3). Tel est en l'espèce le cas du recourant par rapport aux avoirs des sociétés susmentionnées, qu'il détient indirectement. Par ailleurs, s'agissant de la pertinence vraisemblable des informations relatives aux comptes ouverts au nom des sociétés D. \_\_\_\_\_ et G. \_\_\_\_\_, il apparaît que le recourant en était le titulaire effectif et qu'il disposait d'une procuration sur les comptes de la première citée pendant la période visée. Partant, ces informations sont vraisemblablement pertinentes pour déterminer sa situation fiscale (cf. sur ce point ATF 147 II 116 consid. 5.3.3). Dans ces circonstances, les renseignements au sujet des comptes bancaires détenus de manière indirecte par le recourant - expressément requis - sont de nature à influencer son imposition fiscale.

#### **E. 5.2.5**

L'autorité fiscale française a également demandé à l'AFC de lui faire parvenir la copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue en lien avec les comptes bancaires des recourants (cf. demande d'assistance administrative ch. 12 let. a ch. 3). Par cette formulation, l'on comprend bien que les formulaires cités (A, I, S et T) le sont à titre exemplatif et non-exhaustif. A l'instar de l'autorité inférieure, le Tribunal de céans relève que la notion de détenteur du contrôle désigne l'ayant droit économique d'une personne morale exerçant une activité opérationnelle (commentaire concernant la Convention relative à l'obligation de diligence des banques du 13 juin 2018 p. 30 ch. 3). Il en découle que le formulaire K sert, de même que les formulaires A, I, S et T, à identifier l'ayant droit économique de la structure en question et qu'à cet égard, il doit être considéré comme analogue aux formulaires A, I, S et T expressément requis par l'autorité fiscale française. Par ailleurs, le fait que les sociétés D.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_ soient des sociétés opérationnelles de droit suisse n'a pas d'influence. En tant que détenteur de contrôle des sociétés et étant au bénéfice d'une procuration sur les comptes de D.\_\_\_\_\_, il sied de retenir que le recourant disposait d'un pouvoir de disposition sur les comptes bancaires ouverts à leur nom.

#### **E. 5.2.6**

Il découle de ce qui précède que les informations relatives aux comptes bancaires des sociétés D.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_ s'inscrivent manifestement dans le cadre de l'examen de la situation fiscale des recourants. Les renseignements en question et le formulaire K satisfont à la condition de la pertinence dans la mesure où ils ont été expressément demandés et où ils sont dans un rapport tangible avec l'état de fait décrit ainsi que le but visé par la requête.

#### **E. 5.3.1**

Les recourants allèguent encore que les transactions commerciales ressortant des relevés bancaires des sociétés D.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_ ne pourraient pas être considérées comme ayant été effectuées directement par le recourant et n'auraient ainsi aucun lien avec le but de la demande. Le recourant précise ne disposer d'aucun pouvoir d'appropriation économique sur les comptes bancaires ouverts au nom des sociétés précitées. A ce propos, il note qu'il est usuel d'attribuer à tout administrateur avec signature individuelle une procuration pour lui permettre d'agir en cette qualité pour et dans l'intérêt de la société.

#### **E. 5.3.2**

Le grief des recourants ne saurait être suivi par la Cour de céans. En effet, il importe peu, au stade de l'analyse de la situation à la lumière de la réglementation portant sur l'assistance administrative en matière fiscale, du rôle joué par le recourants dans les transactions commerciales des sociétés D.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_. De même, l'existence d'un rattachement entre les revenus des sociétés susmentionnées et ceux du recourant n'a pas à être examinée dans le cadre de l'assistance administrative. En effet, l'imputation fiscale au recourant des actifs et revenus des sociétés précitées relève du droit fiscal matériel de l'Etat étranger et surtout d'une procédure de taxation qui ne doit pas être confondue avec la présente procédure. Il reviendra aux recourants de développer leur démonstration par devant l'autorité fiscale française compétente (arrêt du TAF A-7263/2018 du 10 septembre 2020 consid. 9.3.6.2). En l'espèce, il sied de rappeler que le recourant apparaît, pendant la période sous contrôle, comme étant le détenteur de contrôle des sociétés D.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_ et qu'il disposait pour l'une d'elles d'une procuration avec signature individuelle.

Il découle de ces éléments que les renseignements relatifs aux comptes ouverts au nom des sociétés D.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_ sont potentiellement propres à être utilisés par l'autorité fiscale française pour établir la situation fiscale du recourant, de sorte que les informations y relatives doivent être qualifiées de vraisemblablement pertinentes. Les différents griefs des recourants relatifs au principe de pertinence vraisemblable sont rejetés.

### **E. 6.1**

Les recourants estiment que la transmission de ses informations se ferait en violation du principe de spécialité, dans la mesure où celles-ci contiennent des renseignements sur des sociétés opérationnelles suisses, leurs clients et leurs salariés - lesquels devraient être considérés comme des tiers.

#### **E. 6.1.1**

Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi 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 (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

#### **E. 6.1.2**

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 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), 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 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

#### **E. 6.1.3**

En l'espèce, dans la mesure où le Tribunal ne constate pas de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes dans la demande d'assistance du (...) 2021, l'AFC est liée par l'état de fait et les déclarations qui y sont présentés (arrêts du TAF A-1023/2020 du 9 juillet 2021 consid. 7.3 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1). Ainsi, conformément au principe de la confiance en relations internationales, et en l'absence d'éléments établis et concrets propres à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité française, les autorités suisses ne sauraient en principe mettre en doute ses allégations (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2). Le Tribunal retient ainsi la bonne foi de l'autorité requérante et peut à présent examiner la question du respect du principe de spécialité.

#### **E. 6.2.1**

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-5046/2018 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 ; A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

### **E. 6.3**

En l'espèce, il apparaît que l'autorité fiscale française ne peut utiliser les informations reçues de l'AFC qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels elle les a demandées, soit à l'égard de A. \_\_\_\_\_ et de B. \_\_\_\_\_ et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 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). De plus, le Tribunal de céans constate que l'autorité fiscale française a expressément confirmé le respect du principe de spécialité dans sa demande (ch. 14 let. a). Par ailleurs, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 2 décembre 2021 : L'AFC décide [...] d'informer les autorités requérantes que les renseignements cités au chiffre 2 ne peuvent être utilisés que dans le cadre de la procédure relative à Monsieur A. \_\_\_\_\_ et Madame B. \_\_\_\_\_, pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative datée du (...) 2021, et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et aux obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR).

### **E. 6.4**

Aucun élément de la demande d'assistance administrative ne soulève un doute quant au respect par l'Etat requérant du principe de spécialité. Au contraire, au vu de cette déclaration expresse, et dans la mesure où les recourants n'ont fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale française (cf. consid. 6.1 supra), il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité.

### **E. 7.1.1**

A titre subsidiaire, dans le cas où la décision querellée ne serait pas annulée, les recourants requièrent que l'AFC procède au caviardage de tous les noms de tiers contenus dans les relevés de comptes des annexes 7, 8, 9 et 13. Ils estiment que l'identité de ces tiers est sans lien avec l'évaluation de la situation fiscale des recourants en France. Par ailleurs, les recourants précisent que D. \_\_\_\_\_ est une société active dans le domaine de la gestion de fortune. Le nom des clients d'une telle société relèverait du secret professionnel et des affaires. La transmission de ces données serait ainsi contraire aux dispositions de l'art. 28

par. 3 CDI CH-FR causant de facto un préjudice économique et « réputationnel » irréparable à la société D.\_\_\_\_\_. En outre, les recourants précisent avoir également un intérêt direct et concret à la défense du secret de l'identité des clients des sociétés D.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_, à savoir l'annulation de la décision de l'AFC. Le recourant subirait par ailleurs également directement et concrètement les conséquences du préjudice économique et « réputationnel » qui résulterait de la transmission des documents non caviardés en sa qualité d'actionnaire indirect et administrateur président de la société D.\_\_\_\_\_.

### **E. 7.1.2**

L'AFC soutient que les griefs des recourants en matière de caviardage et de secret professionnel et commercial relèveraient d'un intérêt des sociétés D.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_ ainsi que des tiers dont les noms apparaissent dans les documents à transmettre. L'autorité inférieure souligne toutefois que les sociétés en question n'ont déposé aucun recours à l'encontre de la décision querellée. L'AFC est ainsi d'avis que les griefs des recourants doivent être déclarés irrecevables.

### **E. 7.2.1**

La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par 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 (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3 ; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations est ainsi en principe également possible à condition de répondre à l'exigence de la pertinence vraisemblable (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements : arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

### **E. 7.2.2**

S'agissant plus spécialement des tiers non impliqués, la transmission de leurs noms n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que la communication des noms de ces tiers non impliqués est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. 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. En d'autres termes, cela signifie que l'art. 4 al. 3 LAAF n'empêche pas la transmission d'informations relatives à des tiers non impliqués - telles que leur nom - si ces informations sont susceptibles d'être pertinentes pour l'objectif fiscal poursuivi et si leur transmission est nécessaire, c'est-à-dire si le fait de les supprimer ou de les caviarder irait à l'encontre du but de l'assistance fiscale internationale (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les références citées ; arrêts du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1 ; 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Ce n'est que si les informations concernant les tiers ne sont pas vraisemblablement pertinentes qu'elles ne doivent pas être transmises. Cela étant, en cas de transmission, les tiers dont les noms apparaissent sont protégés; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF; cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3; 142 II 161 consid. 4.6.1).

### **E. 7.3.1**

Autre est toutefois la question de savoir si les recourants peuvent se prévaloir, dans le cadre de leur recours, de l'intérêt de tiers. En effet, selon la jurisprudence, la qualité pour recourir est exclue si le recourant fait valoir non pas un intérêt qui lui est propre, mais l'intérêt de tiers (ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Il s'ensuit que les recourants ne sont pas légitimés à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers (ATF 147 II 116 consid. 6.2). Cependant, le recourant peut être légitimé à invoquer l'intérêt de tiers lorsque, en raison de circonstances de fait particulières, l'intérêt de tiers lui octroie un avantage pratique et personnel (ATF 139 II 499 consid. 2.2 ; 137 II 30 consid. 2.2.3). En matière d'assistance administrative fiscale, un tel intérêt peut être donné lorsque le recourant démontre qu'il existe un intérêt à la confidentialité du lien contractuel ou économique le liant aux tiers dont la transmission des informations est envisagée. En revanche, la violation de droit procéduraux de tiers n'octroie en général pas d'intérêt propre (ATF 139 II 404 consid. 11.1). En effet, l'invocation d'intérêts de tiers à de seules fins dilatoires ne confèrent pas d'intérêt protégé (ATF 146 I 172 consid. 6.2 ; 145 II 119 consid. 3.3).

### **E. 7.3.2**

A cet égard, il appartient aux recourants de démontrer de manière claire et circonstanciée quelle information devrait être caviardée et pour quel motif. En effet, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2).

### **E. 7.4.1**

Suivant l'art. 28 par. 3 let. c CDI CH-FR, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

### **E. 7.4.2**

Selon le Commentaire MC OCDE, à la lumière duquel la disposition topique peut être interprétée (ATF 142 II 161 consid. 2.1 par analogie ; arrêts du TAF A-3071/2020 du 1er juin 2021 consid. 7 ; A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 10.2), on entend par secret commercial ou industriel des faits ou circonstances d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice, par exemple en occasionnant de graves difficultés financières. La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial ou industriel protégé, à moins que leur divulgation ne trahisse un tel secret, par exemple lorsqu'il s'agit de documents d'achat permettant de révéler la formule exclusive d'un produit (Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19.2 ad art. 26 MC OCDE). Cela étant, le

Commentaire MC OCDE précise qu'il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dans ce contexte, sous peine de restreindre excessivement l'assistance (cf. Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19 ad art. 26 MC OCDE).

#### **E. 7.5.1**

Le Tribunal examinera dans un premier temps si les recourants se prévalent en l'espèce d'un intérêt digne de protection. Dans un second temps, il se penchera sur la question de savoir si les informations relatives à ces tiers sont vraisemblablement pertinentes pour l'évaluation de la situation fiscale des recourants. Finalement, la Cour de céans analysera si la transmission des informations envisagées violerait les règles en matière commercial ou industriel (art. 29 par. 3 let. c CDI CH-FR).

#### **E. 7.5.2**

En l'espèce, les recourants ne démontrent pas pour quels motifs le caviardage des informations relatives aux tiers leur octroierait un avantage pratique et personnel. Le simple renvoi générique à l'annulation de la décision attaquée est à cet égard insuffisant. Le fait que le recourant est actionnaire indirect et administrateur président de la société D.\_\_\_\_\_ n'y change rien. Il sied en effet de relever que le préjudice économique et « réputationnel », dont le recourant se prévaut, n'est que très hypothétique et ne toucherait le recourant que de manière indirecte, par ricochet. Il découle que ce qui précède que le grief relatif au caviardage des noms de tiers doit être déclaré irrecevable.

#### **E. 7.5.3**

Au surplus, même dans le cas d'une éventualité contraire, les noms des tiers mentionnés dans les informations dont la transmission est envisagée présentent une relation directe avec la situation fiscale du recourant. Les relevés bancaires en cause apportent des informations précises sur des apports et prélèvements enregistrés ainsi que le montant et la nature de revenus perçus sur les comptes ouverts au nom de la société D.\_\_\_\_\_, dont le recourant était le détenteur de contrôle. Il ne fait aucun doute qu'au moment où l'autorité requérante a déposé sa demande d'assistance, les renseignements susmentionnés apparaissent à tout le moins vraisemblablement pertinents au vu de ce qui a été exposé, en particulier au regard du but poursuivi qu'est la détermination du revenu des recourants en lien notamment avec la titularité indirecte de comptes bancaires détenus de manière indirecte, par le biais de sociétés. Les renseignements demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête et à l'enquête ouverte par l'autorité fiscale française à l'encontre des recourants de sorte que la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis et celle de ceux qui seront transmis est respectée.

#### **E. 7.5.4**

Dans tous les cas, les tiers dont les noms apparaissent dans la documentation sont protégés par le principe de spécialité (consid. 6.2 supra). 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 (arrêts du TAF A-2655/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.12 ; A-1315/2019 du 17 septembre 2019 consid. 3.3 ; A-5047/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5).

#### **E. 7.5.5**

Le Tribunal relève finalement que les renseignements dont la transmission est prévue concernent des transactions financières. Or, selon la jurisprudence, des transactions

financières ne relèvent pas par nature de la notion de secret commercial prévu à l'art. 28 par. 3 let. c CDI CH-FR (arrêt du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 7.1). Il en découle que le grief invoqué par les recourants est rejeté.

#### **E. 8**

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. 9**

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. 10**

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. 11**

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.