

BVGer A-3404/2022 vom 9. August 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-08-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3404_2022

FR: TAF A-3404/2022 du 9 août 2023

IT: TAF A-3404/2022 del 9 agosto 2023

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). Formée 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

Les recours déposés répondent 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 1 et 2 sont 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

S'agissant de la recourante 3, celle-ci est titulaire d'une des relations bancaires dont l'AFC entend transmettre certaines informations à l'autorité requérante (cf. Faits, let. B.b supra).

Elle a été informée de la procédure d'assistance administrative et, dans un deuxième temps, s'est vue notifier, en qualité de personne habilitée à recourir, la décision finale du 6 juillet 2022. La recourante 3 dispose ainsi d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse et doit se voir reconnaître la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA.

E. 1.6

Il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur la demande préalable des recourants 1 et 2, formée dans leur recours du 4 août 2022 et réitérée dans leur mémoire du 31 octobre 2022, visant à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de produire l'entier du dossier de la procédure d'assistance administrative (cf. Faits, let. D.a et D.f supra). En effet, sur requête du Tribunal, l'AFC a produit ce dossier avec sa réponse du 14 septembre 2022 (cf. Faits, let. D.e supra). Dans la mesure où il a déjà été donné suite à la demande préalable des recourants 1 et 2, celle-ci est devenue sans objet.

E. 1.7

Les recours ont 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 des recours (art. 20 al. 1 LAAF).

E. 1.8

Cela étant précisé, sous réserve du considérant 1.6 supra, il y a lieu d'entrer en matière sur les recours.

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 juridiques ou des questions juridiques similaires (cf. ATF 142 II 293 consid. 1.2 et 133 IV 215 consid. 1). Une telle solution répond en effet à un souci d'économie de procédure, correspond à l'intérêt de toutes les parties (cf. Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3e éd., 2022, n° 3.17) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (cf. parmi d'autres, arrêt du TAF A-5512/2020, A-5539/2020, A-5540/2020, A-5521/2020, A-5529/2020 et A-5530/2020 [causes jointes] du 20 mai 2022 consid. 1.5.2).

E. 2.2

En l'espèce, le Tribunal constate que l'autorité inférieure a rendu, le 6 juillet 2022, deux décisions finales, notifiées à des destinataires différents en réponse à une même demande de la DNVSF du (...) 2022. Ces décisions finales diffèrent notamment par l'étendue des renseignements destinés à être transmis à l'autorité requérante, communiquée d'une part aux recourants 1 et 2 et, d'autre part, à la recourante 3. Devant le Tribunal, deux recours ont été déposés, l'un (A-3404/2022) par les recourants 1 et 2 et le second (A-3432/2022) par la recourante 3. Les deux recours reposent sur le même complexe de faits et formulent des griefs en grande partie similaires à l'égard des décisions de l'autorité inférieure. L'autorité inférieure ainsi que les recourants 1 et 2 ne se sont pas opposés à la jonction des causes A-3404/2022 et A-3432/2022 (cf. Faits, let. D.i et D.j supra). Seule la recourante 3 l'a fait, en avançant que la jonction ne permettrait pas de distinguer des recourants 1 et 2 qui sont visés par la demande d'assistance administrative (cf. Faits, let. D.k supra). Enfin, il n'est ni

allégué ni établi que des motifs liés à la confidentialité des dossiers s'opposeraient à la jonction envisagée.

E. 2.3

Dans ces circonstances, il convient, par économie de procédure, de joindre les causes A-3404/2022 et A-3432/2020.

E. 3.1

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, op. cit., n°2.149 ; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8e éd., 2020, n°1146 ss).

E. 3.2

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. 3.3

En l'espèce, les griefs des recourants sont essentiellement liés à la contestation de la résidence fiscale en France des recourants 1 et 2. Ils avancent à cet égard des violations de l'exigence de la pertinence vraisemblable, avec en particulier une violation de l'interdiction de la « pêche au renseignements » (art. 7 let. a LAAF), et du principe de la bonne foi. Toujours à ce titre, la recourante 3 avance que les informations requises ne serviraient qu'au contrôle fiscal dont elle fait l'objet en France et qui a été tu par l'autorité requérante. Elle fait également valoir spécifiquement une violation de l'art. 4 al. 3 LAAF à son égard, estimant que les renseignements relatifs à la relation bancaire qu'elle détient ne seraient pas pertinents pour le contrôle fiscal des recourants 1 et 2. Les recourants invoquent ensuite une violation du principe de subsidiarité ; selon eux, l'autorité requérante n'aurait pas épuisé à leur égard toutes les sources de renseignement dont elle disposait en droit interne. Enfin, les recourants invoquent la violation de l'interdiction de l'arbitraire découlant de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) du fait de la transmission d'informations concernant des personnes prétendument sans lien fiscal avec la France. Le Tribunal examinera d'abord le droit applicable *ratione temporis* et *materiae* à la demande d'assistance administrative en cause et les conditions formelles de recevabilité de celle-ci (consid. 4 infra). Il exposera ensuite les 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 et 7 infra).

E. 4.1

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 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 résultent de l'Avenant du 27 août 2009, en vigueur depuis le 4 novembre 2010 (RO 2010 5683).

E. 4.2

L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, s'applique 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 du 27 août 2009 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1).

E. 4.3

En l'espèce, dans la mesure où la demande d'assistance en cause porte sur les périodes fiscales allant du (...) 2018 au (...) 2020 (cf. Faits, let. A.c supra), l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable. Par ailleurs, la demande de l'autorité requérante vise à appliquer la législation française relative à l'impôt sur le revenu et sur le capital (cf. Faits, let. A.c supra), conformément à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR qui prévoit, de façon large, l'échange de renseignements pour les impôts « de toute nature ».

E. 4.4

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 poursuivi 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.

E. 4.5

En l'espèce, la requête d'assistance administrative présentée par la DNVSF contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Elle mentionne en effet l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle, les périodes visées par la demande, la description des renseignements demandés, le but fiscal poursuivi ainsi que la détentrice de renseignements (cf. Faits, let. A.b et A.c supra).

E. 4.6

Au vu de ces éléments, la demande d'assistance administrative de l'autorité requérante s'inscrit dans le champ d'application, tant temporel que matériel, de la CDI CH-FR et est formellement recevable.

E. 5.1

Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.5.4). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. 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 : arrêt du TAF A-6014/2019 du 1er juin 2022 consid. 5.3.1] ; ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la

présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requis, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 et 142 II 218 consid. 3.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'Etat requis s'agissant de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4). En droit interne, la conséquence procédurale d'une demande violant le principe de la bonne foi est l'irrecevabilité (cf. art. 7 let. c LAAF).

E. 5.2.1

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 de la législation fiscale des Etats contractants. Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. parmi d'autres : ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requis 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 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. A cet égard, le Tribunal a précisé que l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ne saurait empêcher l'Etat requis d'exploiter les informations qu'il obtient à l'occasion d'un contrôle fiscal, quand bien même ces informations concernent des tiers, pour former une demande d'assistance visant ceux-ci (arrêt du TAF A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 7).

E. 5.2.2

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 requis est présumé agir de bonne foi (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 5.1 supra ; cf. aussi ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 143 II 185 consid. 3.3.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requis ; 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 (ATF 144 II 206 consid. 4.3, 143 II 185 consid. 3.3.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 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 requis 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. 5.2.3

En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant (cf. consid. 4.4 supra), le Tribunal fédéral a retenu que celle-ci 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 et 142 II 161 consid. 2.1.4).

E. 5.2.4

Une 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-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3 et A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements. Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3 et 139 II 404 consid. 1.1), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1 et 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissaient par pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (arrêts du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 et 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3).

E. 5.3.1

La résidence fiscale du contribuable faisant l'objet de la demande d'assistance ne doit pas nécessairement être déterminée au plan international pour que les renseignements demandés soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Il peut en effet 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 ainsi une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 161 consid. 2.2.1 et 142 II 218 consid. 3.6). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable qui conteste être assujéti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent sa position devant les autorités de cet Etat ; 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 (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 218 consid. 3.7).

E. 5.3.2

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 et 142 II 218 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3). Ainsi, une demande d'assistance administrative internationale peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne concernée (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 161 consid. 2.2.2).

E. 5.3.3

Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats, dont la Suisse, comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR s'apprécie à l'aune des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables assujétis de manière illimitée. Dans ce contexte, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis n'est pas de trancher lui-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, le conflit de résidence, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement sur lequel l'Etat requérant se fonde figure parmi ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2 et 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5 et 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7).

E. 5.3.4

Dans les cas où l'éventuelle double imposition internationale ne concerne pas la Suisse mais un Etat tiers, le fait que la personne visée par une demande d'assistance administrative puisse être considérée comme résidente fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne remet pas en cause la présomption de bonne foi de ce dernier ni la pertinence vraisemblable de la demande, si l'Etat requérant indique dans sa demande toutes les informations requises par la convention applicable, respectivement par son protocole (cf. consid. 5.2.3 supra). Ces informations, qui sont conçues pour éviter en principe une « pêche aux renseignements », portent sur des éléments, notamment sur l'objectif fiscal visé, qui permettent d'en inférer que l'Etat requérant considère la personne visée comme faisant partie de ses contribuables.

L'existence d'un assujettissement fiscal illimité dans un autre Etat que l'Etat requérant ne suffit pas pour que l'Etat requis doive exiger de l'autorité requérante qu'elle fournisse des explications sur les critères de rattachement qui justifient sa prétention, sauf à adopter une attitude de défiance à son égard (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.4 et 142 II 218 consid. 3.7 in fine), et encore moins de refuser une demande d'assistance administrative pour ce motif (cf. sur l'ensemble, arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5).

E. 5.4.1

Selon le ch. XI par. 1 du Protocole additionnel, dans les cas d'échanges de renseignements effectués sur le fondement de l'art. 28 CDI CH-FR, l'autorité compétente de l'Etat requérant formule ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. L'Etat requérant doit ainsi respecter le principe de subsidiarité, qui a pour but de veiller à ce 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). La question du respect du principe de la subsidiarité est étroitement liée au principe de la confiance, associé au principe de la bonne foi. Ainsi, 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 ; arrêts du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.3, 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.1 et 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

E. 5.4.2

Contrôler le respect du principe de la subsidiarité consiste ainsi à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. arrêts du TAF A-506/2018 du 15 novembre 2019 consid. 6.3.1 et A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.5). Une source de renseignements ne peut plus être considérée comme habituelle lorsqu'elle impliquerait un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (cf. arrêts du TAF A-506/2018 du 15 novembre 2019 consid. 6.3.1, A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 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 (cf. arrêts du TAF A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5, A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2 et A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). 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 (cf. arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 et A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7).

E. 5.5

En vertu du principe de spécialité (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-FR), les informations obtenues par voie d'assistance administrative ne peuvent être utilisées qu'aux fins fiscales mentionnées dans l'accord (cf. à ce sujet ATF 146 II 150 consid. 7.2 ; arrêt du TF 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 5.2.1). Outre cette dimension matérielle, le principe de spécialité revêt également une dimension personnelle en ce sens qu'il exclut l'utilisation (secondaire) par l'État requérant d'informations transmises par voie d'assistance administrative à l'égard de tiers, à moins que cette possibilité résulte de la loi des deux États et/ou que l'autorité compétente de l'État requis autorise cette utilisation (cf. notamment ATF 147 II 13 consid.3.4 et 3.5). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut 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-1882/2021 du 10 octobre 2022 consid. 2.6).

E. 6

Le Tribunal examinera d'abord les violations, alléguées par les recourants, de l'exigence de la pertinence vraisemblable, dont relève le grief lié à l'interdiction de la « pêche aux renseignements », ainsi que du principe de la bonne foi (consid. 6.1 infra), avant de traiter le grief de violation du principe de subsidiarité (consid. 6.2 infra).

E. 6.1

Les recourants allèguent que les recourants 1 et 2 ne seraient pas résidents fiscaux français mais (...) depuis (...). Les pièces produites à l'appui de leurs recours démontreraient qu'ils vivraient en (...), qu'ils y auraient le centre de leurs intérêts économiques, sociaux et affectifs et y seraient assujettis fiscalement de manière illimitée. Selon eux, aucun lien de rattachement fiscal avec la France n'existerait. Ils invoquent à cet égard l'absence de pertinence vraisemblable des renseignements requis. De plus, selon eux, les informations que l'AFC entend transmettre ne permettraient nullement de rattacher les recourants 1 et 2 à la France et leur transmission violerait le principe de proportionnalité et l'art. 7 let. a LAAF. Enfin, l'autorité requérante violerait le principe de bonne foi en n'apportant pas la preuve de la résidence fiscale française des recourants 1 et 2. La demande d'assistance administrative présentée serait ainsi incomplète. La recourante 3 estime que l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ainsi que le principe de la bonne foi n'auraient pas été respectés car l'autorité requérante fonderait sa demande d'assistance sur une procédure fiscale indépendante la concernant qu'elle dissimulerait à la Suisse. L'ensemble des informations aurait été recueilli à cet égard lors du contrôle fiscal visant la recourante 3. Par la demande d'assistance visant formellement les recourants 1 et 2, la DNVSF chercherait en réalité à obtenir des renseignements et documents à l'encontre de la recourante 3 qu'elle ne pourrait obtenir autrement.

E. 6.1.1

En l'espèce, il convient de relever au préalable que la demande de l'autorité requérante ne peut être qualifiée d'incomplète et d'erronée du seul fait de la résidence fiscale alléguée des recourants 1 et 2 en (...) durant la période concernée. En effet, selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une résidence fiscale dans un Etat autre que l'Etat requérant ne constitue pas une circonstance de nature à rendre la demande d'assistance manifestement erronée ou incomplète et à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 5.3.3 supra).

E. 6.1.2

Ensuite, la contestation par les recourants de la résidence fiscale en France des recourants 1 et 2 et donc de l'assujettissement fiscal de ceux-ci constituent des questions de fond, que ni l'AFC ni le Tribunal n'ont à trancher (cf. consid. 5.3.1 supra). Les différentes pièces produites par les recourants ne sont pas de nature à remettre en cause les circonstances évoquées par l'autorité requérante et ainsi la bonne foi de celle-ci. Elles n'excluent en rien l'existence possible d'une résidence dans un autre Etat, en l'occurrence la France. Il appartient aux recourants de produire ces pièces, voire plus généralement de faire valoir leurs griefs de fond relatifs à la résidence fiscale des recourants 1 et 2 devant les juridictions françaises (cf. consid. 5.3.1 supra).

E. 6.1.3

Il ressort enfin de la demande d'assistance en cause que l'autorité requérante considère que le recourant 1 est résident fiscal français en se fondant sur l'activité professionnelle de celui-ci en France et sur le nombre de jours de présence dans ce pays. Cette revendication de résidence fiscale n'a pas à être remise en cause, ni sous l'angle de la bonne foi de l'Etat requérant, ni sous l'angle de la pertinence vraisemblable. En effet, la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (cf. consid. 4.5 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence applicable en cas de résidence fiscale potentiellement concurrente dans un Etat tiers, ces informations suffisent à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause et à attester la bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 5.3.4 supra). Dans la mesure où il n'est ni établi ni allégué que les recourants 1 et 2 sont assujettis à l'impôt de manière illimitée en Suisse, celle-ci ne doit pas exiger de l'autorité requérante qu'elle fournisse des explications, et a fortiori des preuves, sur les critères de rattachement qui justifient sa prétention, sauf à adopter une attitude de défiance à son égard et ne doit pas non plus vérifier le critère de rattachement à l'impôt en France (cf. consid. 5.3.4 supra).

E. 6.1.4

Toujours au titre de la pertinence vraisemblable, le Tribunal rappelle 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 (cf. consid. 5.2.2 supra). En l'espèce, contrairement à ce qu'affirment les recourants 1 et 2, la demande d'assistance n'a pas pour but de prouver l'existence de leur domicile fiscal en France. Le but de la demande d'assistance en cause est le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital des recourants 1 et 2 pour les années fiscales 2018, 2019 et 2020 (cf. Faits, let. A.b et A.c supra). Considérant le recourant 1 comme un résident fiscal français, la DNVSF a demandé des renseignements concernant des comptes bancaires détenus par celui-ci en Suisse afin de déterminer le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés. Ces informations permettront potentiellement à l'autorité requérante de déterminer et imposer le revenu et la fortune des recourants 1 et 2 pour les années 2018, 2019 et 2020 en France. Le Tribunal constate ainsi qu'il existe un rapport entre l'état de fait décrit dans la demande d'assistance de l'autorité requérante et les documents requis et que ceux-ci sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure de contrôle menée par l'autorité requérante. Dans ces circonstances, la demande d'assistance en cause ne saurait s'inscrire dans le cadre d'une « pêche aux renseignements » prohibée.

E. 6.1.5

Quant aux informations relatives à la relation bancaire détenue par la recourante 3 sur laquelle le recourant 1 dispose d'un droit de signature, c'est à bon droit que l'AFC entend les transmettre à l'autorité requérante. En effet, la DNVSF a expressément requis la production d'informations relatives à des comptes pour lesquels les recourants 1 et 2 disposent d'une procuration. Ces informations concourent à la réalisation du but fiscal de la demande d'assistance (cf. Faits, let. A.b et A.c supra) en apparaissant nécessaires pour évaluer la situation fiscale du recourant 1, d'autant plus que, d'après les recourants, le recourant 1 exerce une fonction de direction au sein de la recourante 3. Pour cette raison, la documentation relative à cette relation bancaire, détenue par la recourante 3, doit être considérée comme vraisemblablement pertinente (cf. consid. 5.2.2 supra). Dès lors, le fait que la recourante 3, non formellement visée par la requête d'assistance, soit titulaire de la relation bancaire en cause ne s'oppose pas, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, à la transmission des informations relative à ladite relation bancaire et ne viole pas l'art. 4 al. 3 LAAF (cf. consid. 5.2.4 supra).

E. 6.1.6.1

S'agissant de l'origine des informations qui fondent la demande d'assistance administrative en lien avec les griefs tenant à l'interdiction de la « pêche aux renseignements » et à la violation du principe de la bonne foi soulevés par la recourante 3, le Tribunal constate d'abord qu'il est loisible à l'Etat requérant de former une demande d'assistance administrative visant une personne sur la base de soupçons nés à l'occasion du contrôle fiscal sur son territoire d'une autre personne (cf. consid. 5.2.1 supra) et que la CDI CH-FR et le Protocole additionnel n'imposent nullement à l'autorité requérante d'indiquer l'origine des soupçons fondant sa demande (cf. consid. 4.4 supra). On ne peut, dans ces circonstances, parler de « dissimulation » du contrôle fiscal dont ferait l'objet la recourante 3 en France. Les griefs tenant à l'interdiction de la « pêche aux renseignements » et à la violation du principe de la bonne foi invoqués par la recourante 3 à cet égard doivent dès lors être rejetés.

E. 6.1.6.2

Le Tribunal rappelle ensuite, en lien avec les allégations de la recourante 3 tenant au but réel de la demande d'assistance, que selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets. Ce n'est que si l'état de fait et les déclarations de l'Etat requérant peuvent être immédiatement réfutés que l'Etat requis peut, au nom du principe de la confiance, refuser d'entrer en matière sur la demande d'entraide (cf. consid. 5.1 supra). Or, tel n'est pas le cas en l'espèce et l'on ne saurait se contenter sur ce point de simples allégations. En effet, les affirmations de la recourante 3 selon lesquelles l'autorité requérante cacherait le but réel de la demande d'assistance qui serait d'obtenir des informations concernant la recourante 3 sont ici dénuées de tout élément concret. En outre, aucun élément au dossier ne permet 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 et suivant lesquelles les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires (cf. let. A.c supra). A cela s'ajoute le fait que le principe de spécialité, dans sa dimension personnelle, rappelé par l'autorité inférieure dans ses décisions finales du 6 juillet 2022 (cf. Faits, let. C supra) protège la recourante 3, en tant que tiers non concerné par la demande d'assistance administrative en cause, d'une utilisation préjudiciable de ses données

dans une procédure fiscale en France (cf. consid. 5.5 supra). Il ne peut dès lors être retenu que l'autorité requérante tenterait de détourner de manière illégitime l'assistance administrative pour obtenir des renseignements sur la recourante 3, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans ces circonstances, les allégations de la recourante 3 à ce sujet ne sauraient être suivies.

E. 6.1.7

Au vu de l'ensemble de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violations du principe de la bonne foi et de la norme de la pertinence vraisemblable par l'autorité requérante.

E. 6.2.1

Les recourants estiment ensuite que le principe de subsidiarité aurait été violé, car l'autorité requérante n'aurait pas épuisé à leur égard toutes les sources de renseignements dont elle disposait en droit interne. La procédure de contrôle fiscal dont les recourants 1 et 2 faisaient l'objet n'aurait pas été poursuivie, après que les recourants 1 et 2 aient fait part à l'administration fiscale française que toute correspondance devait leur être adressée en (...).

E. 6.2.2

En l'espèce, l'autorité requérante a expressément mentionné dans sa demande d'assistance 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 supra), et ce, conformément aux exigences du ch. XI par. 1 du Protocole additionnel. Pour ce motif déjà, les allégations du recourant ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation de la DNVSF confirmant l'épuisement des voies internes, en vertu du principe de la confiance (cf. consid. 5.1 en lien avec consid. 5.4.1 supra).

E. 6.2.3

A cela s'ajoute que les recourants 1 et 2 n'ont manifestement pas fourni à l'autorité requérante toutes les informations pertinentes concernant leurs avoirs détenus en Suisse lors de leur contrôle fiscal, ainsi que cela ressort de la demande d'assistance (cf. Faits, let. A.b supra) et qu'ils n'ont pas donné suite à la proposition de rencontre avec la DNVSF dans le cadre de leur contrôle fiscal (cf. pièce 19 du mémoire de recours des recourants 1 et 2).

E. 6.2.4

Enfin, le principe de subsidiarité ne requiert pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et 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, comme c'est le cas en l'espèce (cf. sur l'ensemble, consid. 5.4.2 supra).

E. 6.2.5

Quant à la recourante 3, l'autorité requérante n'avait pas l'obligation d'utiliser les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne à l'égard de celle-ci, dans la mesure où la recourante 3 n'est pas visée par la demande d'assistance administrative en cause.

E. 6.2.6

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la subsidiarité par l'autorité requérante. Le grief des recourants à cet égard doit donc être rejeté.

E. 7

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que les décisions litigieuses satisfont aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Pour les motifs précédemment invoqués, en particulier ceux tenant à la pertinence vraisemblable des renseignements requis, les décisions entreprises ne sauraient être qualifiées d'arbitraires dans leurs motifs et dans leurs résultats (cf. sur cette notion, ATF 148 I 127 consid. 4.3 et 144 III 145 consid. 2, tous deux avec réf.), comme l'avancent les recourants. Les recours s'avèrent dès lors mal fondés et doivent par conséquent être rejetés.

E. 8

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 (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 totale de 10'000 francs déjà versée. Le solde de 2'500 francs sera restitué par 1'250 francs, d'une part, aux recourants 1 et 2 et, d'autre part, à la recourante 3, une fois le présent arrêt entré en force.

E. 9

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. 10

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.