

BVGer A-3648/2022 vom 24. Mai 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-05-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3648_2022

FR: TAF A-3648/2022 du 24 mai 2023

IT: TAF A-3648/2022 del 24 maggio 2023

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1

Les états de fortune au (...) des années 2011 à 2020

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

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, le recourant 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. S'agissant de la recourante, celle-ci a été informée de la procédure de première instance et a pu y prendre part (cf. Faits, let. C.a, C.c et C.d supra). L'autorité inférieure lui a ensuite

notifié la décision finale du 25 juillet 2022 en qualité de personne habilitée à recourir (cf. Faits, let. D supra). Dans ces circonstances, la recourante dispose, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision susmentionnée. Dès lors, le Tribunal retient que la recourante a également de la qualité pour recourir.

E. 1.5

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 (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 les recours. 2.

E. 2

Les relevés sur la période du (...) 2011 au (...) 2019, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values).

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 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

E. 2.3

En l'espèce, les recourants estiment que les critères de rattachement fiscal invoqués par l'autorité requérante dans sa demande du (...) 2021 ne permettent pas de fonder une résidence fiscale du recourant en France. A cet égard, la demande litigieuse serait dépourvue de tout fondement et aurait de toute évidence 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). Les documents bancaires requis seraient en outre sans rapport avec une éventuelle domiciliation du recourant en France, ce d'autant plus que les comptes bancaires visés par la demande auraient été activés, respectivement ouverts, postérieurement à la prise de domicile du recourant en Suisse le (...) 2015. Les recourants en déduisent que le recourant n'avait aucune obligation de les déclarer aux autorités fiscales françaises. La transmission de la documentation porterait de surcroît atteinte à la vie privée des recourants (art. 13 Cst.). Enfin, la recourante allègue à titre subsidiaire que la

transmission des informations la concernant est contraire au secret des affaires et au secret commercial, dans la mesure où les données en question sont susceptibles de révéler des transactions confidentielles avec ses fournisseurs et ses clients.

E. 2.4

Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable ratione temporis à la demande d'assistance administrative et la forme de celle-ci (consid. 3 infra). Il présentera ensuite les différents principes qui gouvernent l'assistance administrative (consid. 4 infra), avant de passer à l'examen des griefs des recourants relatifs à la résidence fiscale du recourant en lien avec le principe de proportionnalité (consid. 5 infra), à la pertinence vraisemblable des informations (consid. 6 infra) et aux prétendues violations de l'art. 13 Cst. (consid. 7 infra) et du secret commercial (consid. 8 infra). 3.

E. 3

Les relevés bancaires des cartes bancaires rattachées au compte ;

E. 3.1.1

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 ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683), qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 11 al. 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. 3.1.2

En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2011 au (...) 2017 en ce qui concerne l'impôt de solidarité sur la fortune et du (...) 2011 au (...) 2019 en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables.

E. 3.2.1

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

E. 3.2.2

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (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 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

E. 3.2.3

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 de la personne concernée, les impôts en cause, les périodes visées, 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, elle est présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves 4.

E. 4

La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue.

E. 4.1.1

Le principe de la bonne foi s'applique (art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double imposition (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). 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 contradictions manifestes (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4.1 et la jurisprudence citée).

E. 4.1.2

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 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 218 consid. 3.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux, 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). Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

E. 4.2.1

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 aux ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit Administratif et de droit Fiscal [RDAF] 2017 II 336, 363). La condition de la vraisemblable pertinence - 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. 4.2.2

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).

E. 4.3.1

Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. La détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui suppose un examen détaillé de la situation et qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.1 ; 142 II 218 consid. 3.6). 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. 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 (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

E. 4.3.2

Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 28 par. 1 in fine CDI CH-FR doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujétissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (ATF 145 II 112 consid. 3.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). Ainsi, la seule constellation dans laquelle il est admis que la Suisse vérifie le critère de rattachement illimité à l'impôt sur lequel l'Etat requérant se fonde est celle dans laquelle la personne visée est assujéti à l'impôt de manière illimitée en Suisse. Dans cette situation de double imposition potentielle, la Suisse peut vérifier que le critère de rattachement à l'impôt utilisé par l'Etat requérant correspond à l'un des critères de détermination de la résidence fiscale qui figurent dans la CDI qui lie la Suisse à l'Etat requérant (arrêts du TF 2C_109/2022 du 30 janvier 2023 consid. 4.5.3 ; 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.6). Enfin, 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. 4.3.3

Aux termes de l'art. 4 par. 1 CDI CH-FR, l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujéti à l'impôt de cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Une personne physique est ainsi, en principe, résidente de l'Etat dans lequel elle est assujéti de manière illimitée, en vertu de sa législation interne. L'art. 4 par. 2 CDI CH-FR s'applique subséquentment lorsqu'il n'est pas possible de déterminer selon le par. 1 de quel Etat un contribuable est résident. Il peut en effet arriver que l'application du par. 1 conduise à ce qu'une personne soit considérée, selon les droits internes de la France et de la Suisse, comme résidente dans chacun de ces deux Etats. Or, le but de la CDI est précisément d'éviter les doubles impositions. Dans une telle constellation, les critères de l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR s'appliquent en cascade (Natassia Martinez, in : Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éd.], *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, n°58 p. 162). Le premier critère (let. a) est celui du foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites. Selon la let. b, si l'Etat

contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résidente de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle. Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résidente de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité (let. c). Finalement, si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord (let. d).

E. 4.4

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. XI 2ème par. 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. 4.5

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. 4.6

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. 4.7

Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'autorité inférieure dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 et les réf. citées).

E. 5

En cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné. (b) Veuillez indiquer 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 cette banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration. (c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point (a) pour les comptes visés au point (b). Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise : (a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ; (b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l'accord sur la base duquel elle est formulée ; (c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ; (d) [l'autorité requérante] a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées. B. B.a Par ordonnance de production du 12 novembre 2021, l'AFC a demandé à la banque D._____ (ci-après : la banque), de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La banque a en outre été priée d'informer la personne concernée et la personne habilitée à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. B.b Par courrier du 23 novembre 2021, la banque a transmis à l'AFC une partie des informations requises par la demande d'assistance administrative. Elle a en outre indiqué avoir informé la personne concernée de l'ouverture de la procédure par courrier du 20 novembre 2021. B.c Par courrier du 1er décembre 2021 et procuration annexée, Maître Luis Arias (ci-après : le mandataire) a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter

les intérêts de la personne concernée dans le cadre de la présente procédure, à savoir A._____, et a requis la consultation des pièces du dossier. B.d Suite à un entretien téléphonique du 3 décembre 2021 entre l'autorité inférieure et le mandataire, ce dernier a informé l'AFC, par courrier du 10 décembre 2021, avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la société B._____ et a produit une procuration à cet égard. C. C.a Par deux courriers du 14 mars 2022, l'AFC a mis à disposition du mandataire l'intégralité des pièces du dossier relatif à A._____, respectivement à B._____. En outre, l'autorité inférieure a indiqué au mandataire les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française, accompagnées des documents utiles, en précisant que ses mandants pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. C.b Par courriel du 15 mars 2022, le mandataire a informé l'AFC du fait que l'enveloppe contenant l'accès au dossier relatif à la société B._____ avait été ouverte avant qu'il ne la reçoive et que la clé USB cryptée avait été retirée. C.c Par courrier du 17 mars 2022, l'AFC a envoyé une nouvelle clé USB au mandataire contenant l'intégralité des pièces du dossier relatif à la société B._____ et lui a imparti un nouveau délai de dix jours pour déposer ses observations et/ou consentir à la transmission des informations. C.d Par courrier du 4 avril 2022, le mandataire a transmis à l'AFC ses observations en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale française. D. Par deux décisions finales du 25 juillet 2022, l'une notifiée à A._____ en tant que personne concernée et la seconde à la société B._____ en tant que personne habilitée à recourir, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque. E. E.a Par deux actes du 23 août 2022, l'un déposé par A._____ (ci-après : le recourant) et l'autre par la société B._____ (ci-après : la recourante ; ci-après avec le recourant : les recourants), ces derniers ont interjeté deux recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre des décisions finales de l'AFC du 25 juillet 2022. Les recourants ont tous les deux conclu, sous suite de frais et dépens, à la forme, à la recevabilité de leur recours ; principalement, à l'annulation et la mise à néant des deux décisions querellées, et, cela fait, à ce que l'assistance administrative requise le (...) 2021 soit refusée. Subsidiairement, les recourants ont conclu au renvoi des causes à l'autorité inférieure pour nouvelles décisions et à ce qu'ils soient acheminés à prouver par toutes les voies de droit utiles les faits qu'ils allèguent dans leur recours respectif. E.b Par deux ordonnances du 25 août 2022, le Tribunal a accusé réception du recours déposé par le recourant en lui attribuant le numéro de procédure A-3648/2022 et du recours déposé par la recourante en lui attribuant le numéro de procédure A-3654/2022. Le Tribunal a également informé les parties qu'il envisageait de joindre les procédures et les a invitées à se déterminer au sujet de la jonction. E.c Par courrier du 7 septembre 2022, les recourants ont indiqué au Tribunal qu'ils ne s'opposaient pas à la jonction des causes. E.d L'AFC ne s'est pas déterminée sur la jonction envisagée dans le délai imparti. E.e Par décision incidente du 27 septembre 2022, le Tribunal a ordonné la jonction des procédures A-3648/2022 et A-3654/2022 sous le numéro A-3648/2022. E.f Dans sa réponse du 10 novembre 2022, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours. F. Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après. Droit : 1.

E. 5.1

Les recourants allèguent d'abord que le recourant n'était pas résident fiscal français durant la période sous contrôle. Il aurait résidé en Suisse, où le centre de ses intérêts, tant professionnels que privés, se trouveraient. Ils estiment que les critères de rattachement

invoqués par la DGFIP dans sa demande d'assistance administrative ne permettent pas de fonder une résidence fiscale en France, notamment au vu des pièces produites à l'appui de leurs arguments. En outre, le fait que l'ouverture des comptes et des relations bancaires concernés est postérieure à la domiciliation du recourant en Suisse le (...) 2015 ne ferait que confirmer l'absence de rattachement fiscale du recourant avec la France. A ce titre, la demande litigieuse s'apparenterait à une « fishing expedition ».

E. 5.2

La Cour de céans rappelle tout d'abord qu'en présence d'un conflit de résidence avec la Suisse dans le cadre de l'examen d'une requête d'assistance administrative, elle devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile, à savoir en l'espèce l'art. 4 CDI CH-FR (consid. 4.3.2 supra).

E. 5.3

En l'espèce, le Tribunal constate que l'autorité fiscale française a fait valoir des critères d'assujettissement prévus par l'art. 4 CDI CH-FR, à savoir principalement celui du foyer d'habitation permanent. En effet, dans sa demande, l'autorité requérante mentionne que, bien que le recourant a déclaré avoir été domicilié en Suisse durant la période sous contrôle, il ressort des éléments à sa disposition que ce dernier était fiscalement domicilié en France durant les années 2011 à 2019, où il possédait deux logements. En substance, la DGFIP mentionne que les centres d'intérêts du recourant, tant familiaux qu'amicaux, se situent en France. A ce propos, l'autorité fiscale française relève que (...) du recourant, de laquelle il est séparé, et (...) vivent en France. La DGFIP relève encore que la compagne actuelle du recourant est également résidente française. En outre, sur le plan professionnel, le recourant participerait dans les faits à la direction de la société française C._____, dont il est le président. Enfin, l'autorité requérante souligne que d'après ses investigations, le recourant passe la majorité de son temps en France et qu'une grande partie de son activité professionnelle y est ainsi réalisée.

E. 5.4

Les critères de rattachement invoqués par l'autorité requérante sont clairement exposés et plausibles. La vente de l'un des appartements du recourant en 2021 ne permet pas d'exclure son foyer d'habitation en France durant la période concernée. En effet, la vente du bien immobilier en question est postérieure aux années fiscales visées, à savoir 2011 à 2019. Ce dernier possédait de surcroît un second logement en France. S'agissant de l'attestation délivrée par E._____, (...) en date du (...) 2022 et selon laquelle l'activité salariée du recourant au sein de la société C._____ a pris fin le (...) 2015, elle ne sert pas non plus la cause du recourant dans la mesure où ce dernier est resté président et l'actionnaire majoritaire de la société française (bordereaux des recourants, pièces 33). Aussi, le fait que le recourant est séparé de (...) depuis plus de quinze ans - ce qui est au demeurant exposé dans la demande française - et que (...), qu'il ne verrait qu'épisodiquement, ne dépendent plus de lui, ne sont pas des éléments contradictoires avec un domicile éventuel en France ; les arguments avancés par la DGFIP sont déjà suffisants (consid. 5.3 supra). En outre, la question de savoir s'ils entrent en concurrence avec un critère d'assujettissement en Suisse, pays dans lequel le recourant affirme avoir été domicilié durant la période sous investigation, n'a pas à être examinée par le Tribunal dans le cadre de la présente procédure.

Le fait que le recourant aurait été résident fiscal suisse n'empêche pas l'octroi de l'assistance administrative, dès lors que la France a fait valoir des critères de rattachement crédibles. Cela étant, il reviendra aux recourants de développer leurs arguments par-devant l'autorité fiscale française compétente (consid. 4.3.1 supra).

E. 5.5

Le Tribunal retient encore que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements. En effet, l'autorité requérante expose les raisons qui la mènent à considérer le recourant comme résident fiscal français au regard des années 2011 à 2019. Or, cette dernière a expressément indiqué connaître l'existence d'un compte non déclaré, dont le recourant serait titulaire auprès de la banque. La DGFIP était dès lors légitimée à solliciter des renseignements sur le compte susmentionné ainsi que sur l'existence d'éventuels autres comptes détenus par le recourant. La précision de l'état de fait décrit par l'autorité requérante à l'appui de sa demande et les liens manifestes que les éléments avancés présentent avec les informations recherchées permettent d'exclure tout caractère de pêche aux renseignements à la requête française.

E. 6.1

Les recourants estiment encore que les documents bancaires requis n'ont aucun lien avec une éventuelle domiciliation du recourant en France. En d'autres termes, la documentation susmentionnée serait dépourvue de pertinence au regard de l'objet de la demande d'assistance administrative.

E. 6.2

Au préalable, le Tribunal rappelle que la pertinence vraisemblable des informations est présumée dans le cas d'espèce, la demande étant conforme aux exigences de forme du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (consid. 3.2.3 supra). A ce propos, les faits exposés dans la demande française sont clairs et circonstanciés. Comme déjà mentionné ci-avant (consid. 5.3 supra), la DGFIP expose explicitement les raisons pour lesquelles elle considère le recourant comme ayant été résident fiscal français durant la période sous contrôle. A cet égard, la demande ne vise pas à déterminer le domicile fiscal du recourant, mais bien à établir les avoirs éventuellement non déclarés par ce dernier. L'autorité requérante indique connaître l'existence d'un compte bancaire dont le recourant était titulaire auprès de la banque. Or, ce dernier n'aurait pas déclaré le compte en question au fisc français malgré les obligations légales qui lui incombent en tant que résident fiscal français. La DGFIP chercherait ainsi à obtenir des renseignements sur les comptes bancaires détenus par le recourant en Suisse et à déterminer le montant exact des revenus et de la fortune que ce dernier a éludé. A ce propos, les documents bancaires, tels que les relevés bancaires, les formulaires A et K et les états de fortune sont de nature à permettre à l'autorité fiscale française de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu et sur la fortune du recourant. Il sied encore de rappeler que même de simples soupçons quant au fait que la personne visée par la demande disposerait d'actifs non déclarés auprès d'une banque suisse suffisent déjà à démontrer la pertinence vraisemblable de ces informations, respectivement que la demande ne relève pas d'une pêche aux renseignements illicite (consid. 4.2.1 supra).

E. 6.3

Par conséquent, il existe incontestablement un lien entre les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et les informations bancaires requises par la DGFIP. La condition de la pertinence vraisemblable est dès lors remplie et le grief des recourants est

rejeté.

E. 7.1

Les recourants invoquent encore le droit de toute personne au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile, de sa correspondance et des relations qu'elle établit par la poste et les télécommunications (art. 13 al. 1 Cst.). Ils relèvent encore que toute personne a le droit d'être protégée contre l'emploi abusif des données qui la concernent (art. 13 al. 2 Cst.). Les recourants n'exposent en revanche pas en quoi ils pourraient se prévaloir de cette disposition dans le cas d'espèce.

E. 7.2

Il ressort du cadre légal en vigueur, en particulier de la LAAF, que sous réserve de remplir les conditions de l'assistance administrative, le transfert des renseignements relatifs aux recourants doit être reconnu comme conforme au droit. A cet égard, la LAAF peut être considérée comme une *lex specialis* d'autres dispositions régissant la sphère privée à titre plus général (arrêt du TAF A-3736/2019 du 7 mars 2022 consid. 4.22). Comme expliqué ci-dessus (consid. 5.5 et 6 supra), les informations dont la transmission est envisagée remplissent les conditions de la pertinence vraisemblable et de la proportionnalité. Par ailleurs, les recourants n'amènent aucun élément qui permettrait de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. Il en découle que la transmission des informations relatives aux recourants doit être considérée comme licite. Partant, en application du principe de la *lex specialis derogat legi generali*, le Tribunal ne retient pas que la procédure d'assistance administrative est, dans le cas présent, incompatible avec le principe général de la protection de la sphère privée tel qu'exprimé à l'art. 13 Cst.

E. 7.3

En outre, il sied de rappeler, à l'instar de l'autorité inférieure, que les recourants ne font pas valoir de circonstances concrètes qui seraient susceptibles de démontrer une quelconque violation de l'art. 13 Cst.

E. 7.4

Il découle de ce qui précède que le grief des recourants en lien avec la violation de l'art. 13 Cst. est rejeté.

E. 8.1

Dans un dernier grief soulevé par la recourante, cette dernière allègue à titre subsidiaire que la transmission des documents et informations bancaires à son sujet est contraire aux règles sur le secret des affaires et le secret commercial. Elle indique en particulier que la documentation en question est susceptible de révéler des transactions concernant ses fournisseurs et ses clients. Par conséquent, l'autorité inférieure aurait violé les art. 7 let. b LAAF et 28 par. 3 let. c CDI CH-FR.

E. 8.2

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. 8.3

Selon le Commentaire MC OCDE, à la lumière duquel la disposition topique peut être interprétée (ATF 142 II 161 consid. 2.1 par analogie ; ATF 148 II 336 consid. 9.3.1), 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. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, 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 ; arrêt du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 7.1 s). 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. 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 (Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19 et 19.2 ad art. 26 MC OCDE). Il découle de ce qui précède que la notion de secret commercial ou industriel est une notion conventionnelle et autonome par rapport au droit interne (ATF 148 II 336 consid. 9.3.1 et 9.5.1).

E. 8.4

En l'espèce, il sied d'abord de constater que les renseignements dont la transmission est prévue portent exclusivement sur des informations financières. Or, selon la jurisprudence, des transactions financières ne constituent pas, par nature, des secrets protégés dans le contexte de l'assistance administrative (consid. 8.3 supra). Par ailleurs, la notion de secret commercial dans le cadre de l'échange de renseignements entre Etats, conçu comme devant être le plus large possible (consid. 8.3 supra), est définie de manière restrictive, soit de manière plus restreinte qu'à l'art. 162 du Code pénal suisse du 12 décembre 1937 (ci-après : CP RS 311.0) invoqué par la recourante. Cela étant, dans la mesure où la notion de secret commercial et industriel figurant à l'art. 28 par. 3 let. c CDI CH-FR est une notion conventionnelle autonome (consid. 8.3 supra), la recourante ne peut pas se prévaloir du fait que les renseignements dont la transmission est prévue par la Suisse dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative tombent dans le champ d'application de cette disposition parce qu'ils révéleraient des secrets protégés par l'art. 162 CP.

E. 8.5

Pour le surplus, la recourante ne démontre pas en quoi la transmission des informations en cause en lien avec ses partenaires et ses clients révélerait un secret d'affaires ou commercial. En effet, la recourante se contente d'affirmer de manière générale que des secrets seraient violés. Aucun élément au dossier ni l'argumentaire de la recourante ne permet de conclure à une telle violation.

E. 9

Enfin, le Tribunal ne voit pas de motifs - et les recourants n'en soulèvent aucun - qui permettraient de remettre en doute le respect des principes de bonne foi et de subsidiarité (consid. 4.1 et 4.6 supra), l'autorité requérante ayant indiqué dans sa demande du (...) 2021 qu'elle avait épuisé toutes les sources possibles pour obtenir ces informations sans y aboutir. Au demeurant, rien ne laisse penser que le droit suisse ou le droit interne français s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents litigieux (consid. 4.7 supra).

Aucun élément ne permet non plus de douter du respect par l'autorité fiscale française du principe de spécialité (consid. 4.5 supra), et les recourants ne le prétendent pas non plus.

E. 10

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que les décisions litigieuses satisfont aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Les recours s'avèrent dès lors mal fondés et doivent par conséquent être rejetés.

E. 11

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 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 de 7'500 francs déjà versée.

E. 12

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. 13

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.