

# **BVGer A-3810/2018 vom 20. April 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-04-20, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-3810\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3810_2018)

FR: TAF A-3810/2018 du 20 avril 2021

IT: TAF A-3810/2018 del 20 aprile 2021

## **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 (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 LAAF).

### **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). Déposées les \*\*\*, les demandes d'assistance litigieuses entrent 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), les recourants disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

### **E. 1.4**

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3). Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

### **E. 1.5.1**

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 ; ANDRÉ Moser/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n° 1146 ss).

### **E. 1.5.2**

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 et ATF 121 V 204 consid. 6c).

## **E. 2.1**

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 aux présentes demandes (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 et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1). 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-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). 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] ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1).

### **E. 2.1.1**

Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195, FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). La question de savoir si cet Accord s'applique ici peut toutefois demeurer ouverte, puisque les modifications apportées concernent des points qui n'ont pas de lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce, ni d'incidence sur le sort du recours (cf. arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié in ATF 143 II 202 mais in RDAF 2017 II 336 ; pour ces développements, cf. ég. arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.2).

### **E. 2.2**

La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (pour la version en vigueur avant la modification du 25 juin 2014, RO 2010 5683, 5688 s.), à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée ; (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 (le détenteur d'informations ; arrêts du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8

février 2018 consid. 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 (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

### **E. 2.3.1**

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 (cf. 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 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec les réf. citées). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée dans cette disposition a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas 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. 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 (cf. arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

### **E. 2.3.2**

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 ; sur la condition de la bonne foi, consid. 2.4 ci-après). 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 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2). 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 et 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. 2.4.1**

Le principe de la bonne foi s'applique (cf. 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 CDI (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 et 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 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

#### **E. 2.4.2**

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. 2.5**

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 »] ; ATF 143 II 136 consid. 6, 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). 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 (arrêts du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2 et A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.3). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

#### **E. 2.6**

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 (cf. art. 25bis par. 2 CDI CH-ES ; arrêts du TAF A-5047/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 [décision confirmée par jugement du TF 2C\_540/2019 du 13 juillet 2020], A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que 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 des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; voir aussi arrêt du TF 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [publication aux ATF prévue] ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). 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, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

#### **E. 2.7.1**

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

### **E. 2.7.2**

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 à 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). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'entraide et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 2.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

### **E. 2.8.1**

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 (cf. 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 et 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 (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, cf. arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018, consid. 3).

### **E. 2.8.2**

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 (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les références citées ; voir aussi ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; cf. également arrêts du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1 et 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 et 142 II 161 consid. 4.6.1).

### **E. 2.9.1**

Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis. Ainsi un Etat contractant n'est pas tenu (a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant ; (b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant et (c) 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 (cf. art. 28 par. 3 CDI CH-FR ; ég. art. 8 al. 1 LAAF).

### **E. 2.9.2**

L'Etat requis doit utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales (cf. art. 28 par. 4 CDI CH-FR). Cela étant un Etat contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque - les règles sur le secret bancaire (art. 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques [LB, RS 952.0]) n'ont donc pas à être respectées (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2) -, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne (cf. art. 28 par. 5 CDI CH-FR et art. 8 al. 2 LAAF).

### **E. 2.9.3**

Pour obtenir les renseignements, l'AFC s'adresse aux personnes et autorités citées aux art. 9 à 12 LAAF, dont elle peut admettre qu'elles détiennent ces renseignements (cf. art. 8 al. 3 LAAF). L'art. 9 al. 1 LAAF autorise l'AFC à requérir de la personne concernée assujettie à l'impôt en Suisse de manière limitée ou illimitée les renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance. La personne concernée est informée du contenu de la demande dans la mesure où cela est nécessaire à l'obtention de renseignements (art. 9 al. 3 LAAF). L'art. 10 LAAF contraint le détenteur de renseignements à remettre tous les renseignements pertinents en sa possession ou sous son contrôle. L'AFC l'informe du contenu de la demande dans la mesure où cela est nécessaire à l'obtention de renseignements. Le détenteur des renseignements est défini comme étant la personne qui détient en Suisse les renseignements demandés (art. 3 let. b LAAF). L'art. 11 al. 1 LAAF permet à l'AFC d'obtenir de l'Administration fiscale cantonale des renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance. Cette assistance mutuelle est régie par l'art. 111 de la loi fédérale du 14

décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11 ; cf. ATF 142 II 69 consid. 4 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.1). L'AFC communique à l'Administration fiscale cantonale l'intégralité de la demande et lui fixe un délai pour la remise des renseignements (cf. art. 11 al. 2 LAAF). L'art. 12 al. 1 LAAF lui permet en outre de requérir les renseignements en main d'autres autorités suisses, fédérales, cantonales ou communales. Dans ce cas, l'AFC informe les autorités requises des éléments essentiels de la demande en leur donnant un délai pour la production des renseignements (cf. art. 12 al. 2 LAAF). L'art. 13 al. 2 LAAF énumère enfin les mesures de contrainte que l'AFC peut mettre en oeuvre aux fins de l'obtention des renseignements requis.

### **E. 3**

En l'espèce, la Cour examinera la forme des demandes (consid. 4 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (consid. 5 ci-après).

### **E. 4**

Sur le plan formel, le Tribunal constate que les demandes d'assistance contiennent la liste des informations nécessaires à leur recevabilité. Elles mentionnent en effet le nom des personnes visées par le contrôle mené par les autorités requérantes (ch. 4), à savoir le nom des recourants ; le nom et l'adresse des détenteurs d'informations (ch. 5) ; la période visée par les demandes (ch. 7), soit du 1er janvier 2010 au 1er janvier 2016 ; l'objectif fiscal fondant les demandes (ch. 7), ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 10).

### **E. 5.1**

Pour ce qui est des conditions de fond, les recourants font valoir en premier lieu que des données relatives à des tiers non concernés (art. 4 al. 3 LAAF) apparaissent sur les documents que l'AFC entend transmettre aux autorités requérantes. Selon les recourants, ces données devraient être caviardées dès lors que ces informations ne seraient pas vraisemblablement pertinentes pour l'évaluation de leur situation fiscale.

#### **E. 5.1.1**

A titre liminaire, le Tribunal de céans rappelle que les recourants doivent désigner chaque donnée à caviarder relative à un tiers non concerné, de sorte qu'ils ne sauraient se contenter de solliciter un caviardage de manière toute générale (cf. arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 septembre 2019 consid. 4.5.2 et A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 3). La Cour de céans note que les recourants ont listé de façon détaillée les noms des tiers dont ils requièrent le caviardage des données - à savoir, les époux G.\_\_\_\_\_, Madame F.\_\_\_\_\_, Madame E.\_\_\_\_\_ et les notaires Maître C.\_\_\_\_\_ et Maître D.\_\_\_\_\_ - ainsi que la référence aux documents concernés, soit l'acte de cession du \*\*\* entre les recourants (vendeurs) et les époux G.\_\_\_\_\_ (acquéreurs) relatif à une PPE au \*\*\* à \*\*\* (cadastre \*\*\*), instrumenté par Maître C.\_\_\_\_\_ (ci-après : l'acte de cession du \*\*\*), l'acte d'acquisition du \*\*\* entre Madame F.\_\_\_\_\_ (venderesse) et les recourants (acquéreurs) relatif à un chalet sis à \*\*\*, \*\*\* (cadastre \*\*\*), instrumenté par Maître D.\_\_\_\_\_ (ci-après : l'acte d'acquisition du \*\*\*) ainsi que l'acte du \*\*\* relatif à la constitution d'une PPE et à une donation par lequel les recourants ont créé une PPE de deux lots sur la propriété comprenant le chalet susmentionné (cadastre \*\*\*) et ont donné, par acte de donation, l'un des deux lots à leur fille, Madame E.\_\_\_\_\_, acte instrumenté par Maître D.\_\_\_\_\_ (ci-après : l'acte de donation du \*\*\*) (cf. Recours du 29 juin 2018, p. 12 et 16). Compte tenu de la précision de

la requête des recourants relative aux caviardages, il y a lieu de l'examiner.

### **E. 5.1.2**

En l'espèce, il convient au Tribunal de déterminer, du point de vue du critère de la vraisemblable pertinence, si les informations concernant les tiers précités figurant dans les contrats en cause sont de nature à contribuer à élucider la situation fiscale des recourants. Dans ce contexte, la Cour examinera dans un premier temps s'il convient de procéder au caviardage des noms des parties auxdits contrats (soit les époux G.\_\_\_\_\_, Madame F.\_\_\_\_\_ et Madame E.\_\_\_\_\_) (cf. consid. 5.1.3 ci-dessous), puis analysera s'il y a lieu de noircir les données relatives aux notaires ayant instrumenté lesdits actes, à savoir Maîtres C.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_ (cf. consid. 5.1.4 ci-après).

### **E. 5.1.3**

La Cour rappelle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se limite en principe à un contrôle de plausibilité (cf. consid. 2.3.2 ci-avant). En l'occurrence, à la lecture des requêtes litigieuses, l'on comprend aisément que les autorités françaises souhaitent avoir accès aux actes d'acquisition et de cession relatifs aux biens immobiliers détenus en Suisse par les recourants dans leur entier afin de déterminer si ceux-ci détiennent des biens immobiliers en Suisse et s'ils ont réalisé des plus-values immobilières, le tout dans le but de connaître le montant des avoirs et des revenus non déclarés à l'administration française (cf. consid. A.b ci-avant, spécifiquement les questions « r) Veuillez fournir la copie de l'acte de cession et la copie de l'attestation aux biens cédés (notamment la vente de l'appartement à \*\*\*) » et « v) Concernant les biens immobiliers détenus par Monsieur ou Madame \*\*\* en Suisse, veuillez communiquer : - L'acte d'acquisition des biens ; - L'acte de cessions des biens (notamment l'appartement situé à \*\*\*) [...] »). Dans ce contexte, caviarder un élément essentiel des contrats en cause, à savoir le nom des parties (les époux G.\_\_\_\_\_, Madame F.\_\_\_\_\_ et Madame E.\_\_\_\_\_) reviendrait à supprimer des informations vraisemblablement pertinentes et rendrait vide de sens les demandes d'assistance administrative litigieuses (cf. ATF 142 II 161, consid. 4.6.1). De surcroît, et comme l'a relevé à juste titre l'autorité inférieure, connaître l'identité des acquéreurs, des vendeurs et du donataire des biens immobiliers en cause permettra à l'autorité française de vérifier la validité du dessaisissement, respectivement de l'acquisition, des biens immobiliers visés par les requêtes. Au vu de ce qui précède, le Tribunal de céans conclut que les informations relatives aux tiers (les époux G.\_\_\_\_\_, Madame F.\_\_\_\_\_ et Madame E.\_\_\_\_\_ figurant dans les contrats immobiliers remplissent la condition de la pertinence vraisemblable. En effet, les personnes précitées ont un lien avec la question fiscale motivant les demandes et n'apparaissent ainsi pas par hasard sur la documentation que l'AFC entend transmettre aux autorités requérantes. Pour autant que la transmission desdits contrats soit confirmée suite à l'examen du deuxième grief d'ordre matériel invoqué par les recourants (cf. consid. 5.2 ci-après), il découle de ce qui précède que c'est à bon droit que l'AFC n'a pas procédé au caviardage des données relatives aux époux G.\_\_\_\_\_, à Madame F.\_\_\_\_\_ ainsi qu'à Madame E.\_\_\_\_\_ (cf. arrêt du TF 2C\_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 8).

### **E. 5.1.4**

Il convient encore d'examiner si les noms de Maître C.\_\_\_\_\_ et Maître D.\_\_\_\_\_, à savoir les notaires ayant instrumenté les actes requis par l'autorité française, doivent faire

l'objet de caviardage. A cet égard, il est relevé qu'au regard de la jurisprudence, les noms des avocats/notaires doivent faire l'objet de caviardage lorsque les informations les concernant n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande d'assistance administrative et que le caviardage de leurs noms ne rend pas la demande inintelligible ou ne lui ôte pas une quelconque force probante (cf. ATF 144 II 29). En l'espèce, l'autorité requérante a indiqué dans ses requêtes les différents détenteurs d'informations susceptibles de détenir les renseignements requis. Parmi ces détenteurs d'informations figurent notamment Maîtres C.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_. De plus, dans le libellé de leurs demandes, les autorités françaises mentionnent que les actes immobiliers requis ont été instrumentés par les deux notaires précités. Dans ces circonstances, la Cour de céans ne saurait retenir que Maîtres C.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_ n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant les demandes d'assistance administrative litigieuses, de sorte que la jurisprudence précitée ne saurait s'appliquer au cas d'espèce par analogie. De surcroît, noircir les noms des deux notaires reviendrait à caviarder des informations connues des autorités françaises - ce qui pourrait potentiellement soulever certaines interrogations auprès de ces dernières. Partant, il y a lieu de conclure que c'est à juste titre que l'AFC n'a pas procédé au caviardage des données relatives à Maître C.\_\_\_\_\_ et Maître D.\_\_\_\_\_.

#### **E. 5.1.5**

Par surabondance de moyens, il est précisé que les tiers non concernés sont protégés par le principe de spécialité qui veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI-FR ; ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TF 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication] ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3 ; voir consid. 2.6 ci-avant). Etant donné toutefois que les avis divergent tant au niveau international que national quant à la portée du principe précité et, en particulier, sur sa composante personnelle, il convient que l'AFC informe l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises (cf. arrêts du TF 2C\_537/2019 précité consid. 3.7, 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4 ; arrêt du TAF A-5522/2019 précité consid. 3.4.3). Au vu de tout ce qui précède, le premier grief des recourants est rejeté.

#### **E. 5.2.1**

Au moyen d'un deuxième grief, les recourants avancent que l'AFC aurait violé l'art. 9 al. 1 LAAF en obtenant par le biais du Registre foncier \*\*\* des documents qu'elle aurait, en vain, essayé d'obtenir des détenteurs d'informations « personne concernée », à savoir Maîtres C.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_ qui auraient opposé leur secret professionnel du notaire à la transmission desdits documents. Les recourants en concluent que la transmission des informations obtenues par le Registre foncier \*\*\* - à savoir l'acte de cession du \*\*\*, l'acte d'acquisition du \*\*\* ainsi que l'acte de donation du \*\*\* - reviendrait à court-circuiter le secret professionnel dont se prévalent les deux notaires précités. De surcroît, les recourants s'opposent à ce que l'acte de donation soit transmis aux autorités françaises, argumentant que celui-ci n'aurait été requis ni par les autorités françaises ni par l'AFC.

#### **E. 5.2.2**

A titre liminaire, la Cour de céans rappelle qu'en pratique, pour obtenir les informations requises par l'Etat requérant, l'AFC s'adresse - par le biais d'une ordonnance de production - aux personnes ou autorités citées aux art. 9 à 12 LAAF, à savoir la personne concernée (art.

9 LAAF), les détenteurs de renseignements (art. 10 LAAF), les administrations fiscales cantonales (art. 11 LAAF), ainsi que les autres autorités suisses (art. 12 LAAF). Dans le cas d'espèce, l'autorité requérante a déposé quatre demandes d'assistance administrative en mentionnant dans chacune d'elle les différents détenteurs d'informations susceptibles de détenir les renseignements requis - à savoir la banque \*\*\*, Maître C.\_\_\_\_\_, Maître D.\_\_\_\_\_ et l'Administration fiscale suisse. Afin de récolter les informations requises, l'autorité inférieure a adressé quatre ordonnances de production le même jour, soit le 20 janvier 2017, aux quatre détenteurs d'informations précités (cf. consid. B ci-avant). Il ressort de l'examen du dossier que les ordonnances de production adressées à Maîtres C.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_ reposaient, à juste titre, sur l'art. 10 LAAF (détenteurs de renseignements) et non sur l'art. 9 LAAF (personne concernée) comme l'invoquent les recourants (cf. Réponse de l'AFC du 15 août 2018, bordereau de pièces, annexe 10). A cet égard, il est précisé que l'art. 9 LAAF, intitulé « Obtention de renseignements auprès de la personne concernée », stipule que l'AFC requiert de la personne concernée assujettie à l'impôt en Suisse de manière limitée ou illimitée qu'elle lui remette les renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance administrative (al. 1). Cette disposition s'applique lorsque la personne qui possède ou contrôle les renseignements est appelée à fournir des informations qui portent sur elle-même (cf. arrêt du TAF A-3734/2017 du 31 août 2020 consid. 3.13.2). Dans ces circonstances, la Cour de céans ne saurait retenir l'argument des recourants selon lequel la récolte des informations violerait l'art. 9 al. 1 LAAF dès lors que l'autorité inférieure se serait retournée vers le Registre foncier \*\*\* afin d'obtenir des documents qu'elle aurait en vain essayé d'obtenir des détenteurs d'informations « personnes concernées », telles que définies par les demandes, soit Maîtres C.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_. Compte tenu de ces éléments, le Tribunal de céans examinera si la récolte d'informations enfreint l'art. 10 LAAF - ce que semblent vouloir avancer les recourants qui se méprennent sur la disposition applicable.

### **E. 5.2.3**

La Cour de céans relève qu'il ressort de l'examen du dossier que - contrairement à ce qu'allèguent les recourants - seul Maître C.\_\_\_\_\_ a opposé le secret professionnel du notaire à l'ordonnance de production de l'AFC (cf. Recours du 29 juin 2018, bordereau de pièces, pièce 10). De surcroît, les pièces du dossier démontrent que l'acte d'acquisition du \*\*\* instrumenté par Maître C.\_\_\_\_\_ a été transmis à l'AFC en date du 2 février 2017 par l'Administration fiscale du canton \*\*\* en réponse à l'ordonnance de production qui lui avait été adressée le 20 janvier 2017 (cf. Réponse de l'AFC du 15 août 2018, bordereau de pièces, annexe 28). En d'autres termes, la chronologie des faits démontre que l'AFC était déjà en possession de l'acte instrumenté par Maître C.\_\_\_\_\_ au moment où elle a adressé son ordonnance de production du 30 novembre 2017 au Registre foncier \*\*\*. Dans ces circonstances, la Cour de céans ne saurait retenir l'argument des recourants selon lequel - suite au refus de Maître C.\_\_\_\_\_ de transmettre les informations requises - l'AFC se serait adressée au Registre foncier \*\*\* afin de requérir les actes d'acquisition demandés par l'autorité requérante. Partant, il y a lieu de conclure que la récolte d'informations effectuée par l'autorité inférieure ne viole pas non plus l'art. 10 LAAF. Par surabondance de moyens, il est précisé qu'au regard de la jurisprudence, les documents que l'AFC entend transmettre - soit des actes de ventes - ne sont pas couverts par le secret professionnel des notaires (cf. arrêt du TAF A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 5.3 ss, en particulier consid. 5.3.3.4). Il est rappelé à cet égard qu'en matière d'assistance, le champ d'application de la protection

accordé par le secret ne doit pas être excessivement large dès lors que cela entraverait un échange effectif de renseignements (OCDE, Modèle de convention fiscale commentaire [version complète, état 2017], n° 19.3 ad art. 26 p. 545).

#### **E. 5.2.4.1**

Finale­ment, il convient encore d'examiner si l'acte de donation du \*\*\* doit être transmis aux autorités requéran­tes. A cet égard, les recourants soutiennent que cet acte n'aurait jamais été demandé ni par les autorités françaises ni par l'AFC. Preuve en serait que dans son ordonnance de production du 30 novembre 2017, l'autorité inférieure aurait requis du Registre foncier \*\*\* de produire : « eine Kopie der Kaufverträge betreffend die Käufe jeglicher Immobilien, die die Ehegatten \*\*\* während dieser Zeitspanne besassen » et « eine Kopie der Kaufverträge betreffend die Käufe jeglicher Immobilien, die die Ehegatten \*\*\* während dieser Zeitspanne veräusserten » (mise en gras ajoutée par le Tribunal).

#### **E. 5.2.4.2**

En l'espèce, la Cour de céans rappelle qu'il ressort du libellé des demandes litigieuses que l'autorité requérante souhaite obtenir les actes d'acquisition et de cession relatifs aux biens immobiliers détenus en Suisse par les recourants, cet élément ressort spécifiquement de la question v) des requêtes litigieuses dont le libellé est le suivant : « Concernant les biens immobiliers détenus par Monsieur ou Madame \*\*\* en Suisse, veuillez communiquer : - L'acte d'acquisition des biens ; - L'acte de cessions des biens (notamment l'appartement situé à \*\*\*) [...] » (cf. consid. A.b supra). Afin d'obtenir ces informations, l'AFC a notamment adressé une ordonnance de production au Registre foncier \*\*\* dont la teneur était la suivante (cf. consid. F.a ci-avant) : a) Veuillez fournir la copie de l'acte d'acquisition des biens immobiliers détenus par Monsieur et Madame \*\*\*. b) Veuillez fournir la copie de l'acte de cession de ces biens. Traduit par l'AFC de la manière suivante : a) Bitte liefern Sie uns eine Kopie der Kaufverträge betreffend die Käufe jeglicher Immobilien, die die Ehegatten \*\*\* während dieser Zeitspanne besassen. b) Bitte liefern Sie uns eine Kopie der Kaufverträge betreffend die Käufe jeglicher Immobilien, die die Ehegatten \*\*\* während dieser Zeitspanne veräusserten. Compte tenu de ces éléments, le Tribunal relève que l'acte de donation du \*\*\* entre manifestement dans le champ matériel des informations requises par l'autorité requérante qui souhaite, sans conteste, avoir accès aux actes d'acquisition et de cession relatifs aux biens immobiliers des recourants. De surcroît, la Cour de céans ne saurait retenir l'argument des recourants selon lequel l'acte de donation n'aurait jamais été requis par l'AFC. Certes, le Tribunal ne nie pas qu'il ressort de l'ordonnance de production adressée au Registre foncier \*\*\* que l'autorité inférieure a fait une erreur de traduction en employant le terme de « Kaufverträge », soit « contrats de vente », pour désigner les actes de cession et d'acquisition. Toutefois, les questions adressées par l'autorité française - mentionnant les termes d'acte d'acquisition et de cession - ont été reproduites dans ladite ordonnance. De surcroît, il apparaît que l'erreur de traduction de l'autorité inférieure n'a pas altéré la compréhension du Registre foncier \*\*\* qui a transmis l'acte de donation en cause. Dans ces circonstances, la Cour ne saurait retenir l'argument des recourants selon lequel l'acte de donation du \*\*\* n'aurait jamais été demandé ni par les autorités françaises ni par l'AFC. Au vu de tout ce qui précède, le grief des recourants est rejeté.

#### **E. 5.3**

Pour le surplus, rien ne laisse penser - et les recourants ne le prétendent pas - que les autres conditions matérielles de l'assistance ne sont pas respectées.

#### **E. 5.4**

Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

#### **E. 6.1**

Les recourants, qui succombent, doivent supporter, à parts égales et solidairement, les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

#### **E. 6.2**

Aucune indemnité à titre de dépens n'est allouée aux recourants (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario). L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

#### **E. 7**

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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