

# **BVGer A-3941/2020 vom 28. April 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-04-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-3941\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3941_2020)

FR: TAF A-3941/2020 du 28 avril 2022

IT: TAF A-3941/2020 del 28 aprile 2022

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Les états de fortune au (...) des années 2010 à 2017.

#### **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). Déposées le (...), 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). 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.

#### **E. 1.4**

En l'espèce, les recourants 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**

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

## **E. 1.6**

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours. 2.

## **E. 2**

Les relevés sur la période du (...) 2010 au (...) 2017, 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, etc.).

### **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).

### **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 reprochent en substance à l'AFC d'avoir violé leur droit d'être entendu en refusant de solliciter de la DGFIP les éclaircissements nécessaires sur les faits contestés relatifs à leur résidence fiscale et sur l'origine des informations qui fondent les demandes d'assistance. Ils se prévalent également d'une violation du droit d'être entendu des tiers dont les noms sont mentionnés dans les informations que l'AFC entend transmettre et qui n'ont pas été informés de l'existence de la procédure d'assistance administrative. Matériellement, les recourants invoquent tout d'abord une violation du principe de la bonne foi par l'autorité requérante qui aurait, d'une part, fondé ses demandes sur des faits erronés ou non pertinents s'agissant de leur résidence fiscale et, d'autre part, n'aurait pas précisé l'origine des informations fondant ses demandes et n'aurait pas confirmé la licéité de celles-ci. Les recourants se prévalent ensuite d'une violation de la norme de la pertinence vraisemblable s'agissant des informations concernant C.\_\_\_\_\_ ainsi que de celles relatives aux tiers non concernés par les demandes d'assistance. Ils invoquent finalement un risque de violation du principe de spécialité. Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable *ratione temporis* aux demandes d'assistance administrative et les conditions formelles de recevabilité de celles-ci (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen du grief relatif à la violation du droit d'être entendu (consid. 4 infra) qui est de nature formelle. Les conditions de l'assistance administrative seront par la suite exposées (consid. 5 infra), avant que les questions matérielles dont il est fait grief par les recourants ne soient finalement traitées (consid. 6, 7 et 8 infra). 3.

## **E. 3**

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

### **E. 3.1**

L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions résultent de l'Avenant du 27 août 2009 (dont l'art. 11 par. 2 à 4 est publié également au RS 0.672.934.91).

### **E. 3.2**

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 ; 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. arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1).

### **E. 3.3**

En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur les périodes fiscales allant du (...) 2010 au (...) 2017, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable.

### **E. 3.4**

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 (le détenteur d'informations). La jurisprudence a considéré à cet égard que l'indication des dispositions du droit fiscal étranger n'est pas requise (arrêt du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.2 avec les réf. citées).

### **E. 3.5**

En l'espèce, les requêtes d'assistance administrative présentées par l'autorité requérante et complétées par celle-ci le (...) 2020 contiennent l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Elles mentionnent en effet l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle, à savoir les recourants, la période visée par la demande, soit les années 2010 à 2017, la description des renseignements demandés (cf. let. A.c supra), l'objectif fiscal qui fonde la demande, le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune ainsi que les détenteurs d'informations, soit C.\_\_\_\_\_ et la banque D.\_\_\_\_\_. A cet égard, il convient de préciser que dans sa demande du (...) dans la procédure (...), la DGFIP avait mentionné que feu Monsieur X.\_\_\_\_\_ était une personne concernée aux côtés du recourant 1. Au cours de la procédure de première instance, l'AFC a demandé à l'autorité requérante si la situation fiscale de feu Monsieur

X. \_\_\_\_\_ devait être examinée compte tenu du décès de celui-ci en 1974 (cf. let. C.c supra). Par courriel du (...) 2020, les autorités françaises ont confirmé que seule la situation fiscale du recourant 1 était examinée mais que s'agissant d'avoirs pouvant provenir de la succession de son père, le dossier fiscal de feu Monsieur X. \_\_\_\_\_ était également examiné afin de mieux comprendre le contexte patrimonial du dossier. Ainsi, seule la situation fiscale du recourant 1 est examinée par la DGFIP dans la procédure (...) et non celle de feu son père, contrairement aux allégations des recourants. Le grief de ceux-ci lié au fait que la procédure d'assistance (...) viserait une personne, à savoir feu Monsieur X. \_\_\_\_\_, dont les informations ne sauraient être remises en application de la CDI CH-FR sera examiné au titre de la pertinence vraisemblable (consid. 7.3 infra).

### **E. 3.6**

Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que les demandes d'assistance de l'autorité requérante sont formellement recevables conformément à la CDI CH-FR.

### **E. 4**

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). - S'agissant de la procédure (...) : a) L'entité C. \_\_\_\_\_ est-elle connue des autorités fiscales de Suisse ? Si oui, veuillez fournir une copie des documents suivants relatifs à cette société : acte de constitution et statuts, acte de modification des statuts, liste des administrateurs et représentants légaux de la société, liste des actionnaires, lettre de démission des administrateurs de la société, transfert d'actions, procuration. b) Veuillez communiquer les noms et adresse des bénéficiaires effectifs, directs et indirects, quelles que soient les structures interposées, de la société ainsi que la répartition du capital. c) Veuillez fournir une copie des bilans certifiés et des déclarations de résultats/revenus de cette entité pour la période du (...) 2013 au (...) 2017, ainsi que les déclarations fiscales souscrites par cette entité, en indiquant le régime de taxation auxquelles elle est soumise, précisant notamment le montant des bases taxables, celui des bases exonérées, le taux d'imposition applicable, et le montant d'impôt payé. d) Veuillez indiquer, pour la période du (...) 2010 au (...) 2016, la date, le montant et la nature exacte des revenus perçus par cette entité (dépôt ou virement de sommes, retraits effectués, intérêts, dividendes, gain en capital, etc.) et de (sic) fournir les documents afférents à ces revenus. e) Veuillez indiquer, pour la période du (...) 2010 au (...) 2016, la date, le montant et la nature exacte des revenus perçus par cette entité (dépôt ou virement de sommes, retraits effectués ; intérêts, dividendes, gain en capital, etc.) et fournir les documents afférents à ces revenus. f) Veuillez fournir le détail (nature, date d'acquisition, valeur) de tous les avoirs détenus par cette entité (immeubles, comptes bancaires, parts de sociétés ou de toute personne morale) pour la période du (...) 2013 au (...) 2016 : - S'agissant des immeubles et des parts de sociétés ou assimilées : merci de décrire la nature exacte des avoirs, et les modalités de leur financement, et de fournir une copie de tout document y afférent (contrats, actes de constitutions, certificats, documents légaux, etc.). Merci d'indiquer la valeur vénale de ces avoirs et de préciser comment ils sont utilisés (mise à disposition gratuite ou onéreuse, vente,...). Le cas échéant, merci de fournir les informations concernant le propriétaire/gestionnaire/client et copie des baux pour la

période ; - S'agissant des comptes bancaires : merci de fournir les documents d'ouverture du ou des compte(s), en ce inclus le formulaire « Know Your Customer » (KYC), les documents de vérification du client (due diligence documents), et les cartons de signature. Merci de fournir copie des relevés bancaires, et d'indiquer le montant des dépôts réalisés, celui des retraits effectués avec mention de la date d'opération, l'identité de la personne ayant procédé à ces opérations, avec le détail complet du bénéficiaire et les numéros de comptes sur lesquels les fonds ont été transférés. g) Veuillez indiquer, pour la période du (...) 2013 au (...) 2016, la date, les montants et la nature exacte des distributions effectuées par cette entité à chaque bénéficiaire (merci de fournir les documents afférents à ces distributions). h) Si cette entité a été dissoute pendant la période sollicitée, merci d'indiquer l'identité complète du liquidateur/mandataire de la dissolution, et le détail complet des opérations menées au titre de cette liquidation. Si les avoirs de cette entité ont été transférés au profit d'une autre entité, merci de fournir l'identité complète de cette entité bénéficiaire et dans la mesure du possible produire l'ensemble des documents demandés ci-dessus pour l'entité C.\_\_\_\_\_.

Par ailleurs, l'autorité requérante a précisé dans chacune de ses deux demandes d'assistance administrative : (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) elle 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 Dans la procédure (...), l'AFC a, par ordonnance de production du (...), demandé à la banque D.\_\_\_\_\_ de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La banque D.\_\_\_\_\_ a en outre été priée d'informer Monsieur A.\_\_\_\_\_ 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 Dans la procédure (...), l'AFC a, par ordonnances de production du (...), demandé à C.\_\_\_\_\_ et à l'administration fiscale du canton de (...) de produire les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. C.\_\_\_\_\_ a en outre été priée d'informer les époux AB.\_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.c Par courriel du 20 décembre 2018, l'Administration fiscale du canton de (...) a transmis à l'AFC les informations demandées.

B.d Par lettre du 21 décembre 2018 et procurations annexées, Maître Gaspard de Rivoire a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts des époux AB.\_\_\_\_\_ dans les procédures d'assistance administrative et a requis la consultation des pièces du dossier.

B.e Par courrier du 21 décembre 2018 adressé à l'AFC, E.\_\_\_\_\_ , en qualité d'ancienne liquidatrice de la société C.\_\_\_\_\_, a indiqué que celle-ci avait été radiée du Registre du commerce du canton de (...) le (...) 2018. Elle a par ailleurs demandé une prolongation de délai pour fournir les informations requises dans l'ordonnance de production adressée à C.\_\_\_\_\_.

B.f Par courrier du 3 janvier 2019 adressé à l'AFC, la banque D.\_\_\_\_\_ a fourni les informations requises et a indiqué ne pas avoir pu notifier le courrier d'information à Monsieur A.\_\_\_\_\_.

B.g Après avoir accordé deux prolongations de délai, l'AFC a requis de E.\_\_\_\_\_, par ordonnance de production du 28 janvier 2019, la transmission des informations concernant C.\_\_\_\_\_.

B.h Par courrier du 25 février 2019, dans le délai

prolongé par l'AFC, E. \_\_\_\_\_ a transmis à l'AFC les informations demandées. B.i Par ordonnance de production du 1er avril 2019 et courriel du 9 avril 2019, la Banque cantonale de (...) a été enjointe par l'AFC de fournir les documents et renseignements demandés. B.j Par courriers des 4 avril 2019 et 5 mai 2019, la Banque cantonale de (...) a fourni à l'AFC les informations demandées. B.k Sur requête de l'AFC du 22 juillet 2019, E. \_\_\_\_\_ a transmis, par courrier du 5 août 2019, à l'AFC les documents et renseignements manquants. C. C.a Par courrier du 3 septembre 2019 à Maître de Rivoire, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante accompagnées des documents utiles et a informé les époux AB. \_\_\_\_\_ du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. L'AFC a également mis à disposition l'intégralité du dossier à Maître de Rivoire pour consultation, sous forme électronique. C.b Par courrier du 27 septembre 2019, dans le délai prolongé par l'AFC, Maître de Rivoire a transmis les observations de ses mandants en s'opposant à tout envoi d'informations à l'autorité requérante. C.c Suite aux observations déposées par Maître de Rivoire, l'AFC a demandé des précisions à l'autorité requérante par courriel du 19 décembre 2019. Celle-ci y a répondu par courriel du (...). Elle a, dans la procédure (...), précisé les périodes exactes sur lesquelles portaient les renseignements demandés et a confirmé que, s'agissant de la procédure (...), seule la situation fiscale de Monsieur A. \_\_\_\_\_ était examinée. Néanmoins, s'agissant d'avoirs pouvant provenir de la succession de son père, le dossier fiscal de feu Monsieur X. \_\_\_\_\_ était également examiné afin de mieux comprendre le contexte patrimonial du dossier. Compte tenu de la prescription, aucune conséquence fiscale ne concernerait feu Monsieur X. \_\_\_\_\_. C.d Par courrier du 20 avril 2020, l'AFC a notifié à Maître de Rivoire les nouvelles informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à l'autorité requérante, en impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit. L'AFC a également complété l'accès au dossier en remettant les nouvelles pièces du dossier. C.e Par courrier du 15 mai 2020, Maître de Rivoire a remis les observations de ses mandants à l'AFC. D. Par décision finale du 7 juillet 2020, notifiée aux époux AB. \_\_\_\_\_ par l'intermédiaire de leur mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque D. \_\_\_\_\_, l'administration fiscale du canton de (...), E. \_\_\_\_\_ et la Banque cantonale de (...). E. E.a Par mémoire du 5 août 2020, Monsieur A. \_\_\_\_\_ (ci-après : recourant 1) et Madame B. \_\_\_\_\_, née Z. \_\_\_\_\_ (ci-après : recourante 2 ; ci-après et ensemble : les recourants), agissant par l'intermédiaire de leur mandataire commun, ont interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 7 juillet 2020. Par cet acte, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à ce que leur recours soit déclaré recevable. Quant au fond, ils ont requis, principalement, le constat de la nullité de la décision finale de l'AFC du 7 juillet 2020 et, subsidiairement, l'annulation de ladite décision. Ils ont ensuite conclu au refus de l'assistance administrative demandée par la DGFIP. Plus subsidiairement, les recourants ont requis l'annulation de la décision finale de l'AFC du 7 juillet 2020 avec renvoi de la cause à celle-ci pour nouvelle décision en ce sens que, d'une part, l'ensemble des informations et documents relatifs à C. \_\_\_\_\_ qui n'ont pas de pertinence fiscale doivent être écartés et ne peuvent être transmis à la DGFIP et, d'autre part, toutes les données qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes, soit les noms de tiers non concernés, y compris des employés de banque et de tout avocat, notaire et tiers gérant, ainsi que les données permettant de les identifier (par exemple adresse e-mail, numéro de téléphone), doivent être caviardées dans les documents

et informations qui seront transmis à la DGFIP. En tout état de cause, ils ont requis que l'AFC soit déboutée de toutes autres ou contraires conclusions. E.b Dans sa réponse du 9 octobre 2020, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours. Elle a cependant indiqué avoir caviardé le nom des employés de banque dans l'annexe 9 de la documentation relative à la procédure (...) qu'elle entend transmettre à l'autorité requérante. E.c Par réplique spontanée du 2 novembre 2020, les recourants ont maintenu en substance les conclusions déposées dans leur mémoire de recours du 5 août 2020. 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. 4.1**

Les recourants invoquent plusieurs violations graves du droit d'être entendu qui devraient, selon eux, aboutir au constat de la nullité de la décision de l'AFC du 7 juillet 2020. A ce titre, ils allèguent d'abord que l'AFC aurait violé leur droit d'être entendu en ne procédant pas à des clarifications auprès de l'autorité requérante au sujet, d'une part, de l'origine des informations qui fondent la procédure (...) et, d'autre part, des faits contestés portant sur leur résidence fiscale en France ; cela, en dépit de leurs déterminations motivées des 27 septembre 2019 et 15 mai 2020. Ils allèguent ensuite que les personnes mentionnées dans les annexes que l'AFC a décidé de transmettre - dans lesquelles plus de deux cents noms apparaissent selon eux - n'auraient pas été informées à tort de l'existence de la procédure d'assistance administrative, si bien qu'elles n'ont jamais eu la possibilité d'y prendre part et de se prononcer sur les informations que l'AFC entend transmettre à leur sujet.

#### **E. 4.2**

En droit administratif, l'annulabilité d'une décision entachée d'un vice est la règle, la nullité l'exception (cf. arrêt du TF 4A\_516/2016 du 28 août 2017 consid. 6 ; arrêts du TAF A-959/2018 du 28 octobre 2019 consid. 2.3 et A-8124/2015 du 1er avril 2016 consid. 2). L'annulation ne peut être prononcée que par l'autorité de recours valablement saisie dans le délai de recours et n'a en principe pas d'effet rétroactif (cf. arrêts du TAF A-8124/2015 du 1er avril 2016 consid. 2 et A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

#### **E. 4.3**

La nullité d'une décision peut être constatée d'office et en tout temps (cf. ATF 145 IV 197 consid. 1.3.2 et 144 IV 362 consid. 1.4.3 ; arrêt du TF 5A\_657/2018 du 16 août 2018 consid. 2). Hormis dans les cas expressément prévus par loi, la nullité n'est admise qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système de l'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.1 et 137 I 273 consid. 3.1 ; arrêt du TF 1C\_474/2017 du 13 décembre 2017 consid. 3.2). Elle n'est reconnue que si le vice est particulièrement grave, s'il est manifeste ou du moins facilement décelable et si, de surcroît, la constatation de cette nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit (cf. ATF 145 IV 197 consid. 1.3.2 et 144 IV 362 consid. 1.4.3 ; arrêt du TF 1C\_474/2017 précité consid. 3.2).

#### **E. 4.4**

De graves vices de procédure, tenant notamment à l'incompétence fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a statué ainsi qu'à des erreurs manifestes de procédure, constituent des motifs de nullité. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision (cf. ATF 144 IV 362 consid. 1.4.3 et 138 III 49 consid. 4.4.3 ; arrêts du TF 8C\_681/2016 du 17 août 2017 consid. 5.2 et 1C\_156/2016 du 1er novembre 2016

consid. 4.1.1). Ainsi, l'illégalité d'une décision ne constitue pas, par principe, un motif de nullité, mais doit au contraire être invoquée dans le cadre des voies ordinaires de recours. Reconnaître la nullité autrement que dans des cas tout à fait exceptionnels conduirait à une trop grande insécurité (arrêt du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 2.2 et les références citées). La nullité ne saurait dès lors être invoquée par une partie pour se voir restituer les droits auxquels elle est réputée avoir renoncé en omettant de recourir contre la décision visée (cf. arrêts du TF 1C\_156/2016 du 1er novembre 2016 consid. 4.1.1 et 1C\_128/2015 du 9 novembre 2015 consid. 4).

#### **E. 4.5**

Le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]) est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 et 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 et A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

#### **E. 4.6**

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3, 142 III 48 consid. 4.1.1, 141 V 557 consid. 3 et 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 et A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

#### **E. 4.7**

Le droit de faire administrer des preuves constitue une facette du droit d'être entendu. Il suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits. Ainsi, conformément à l'art. 33 al. 1 PA, l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Cette garantie constitutionnelle permet à l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion. L'autorité peut donc renoncer à l'administration de certaines preuves proposées sans violer le droit d'être entendu des parties (ATF 141 I 60 consid. 3.3 et 136 I 229 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 3.1 et A-4089/2015 du 18 novembre 2016 consid. 5.2.2.3).

#### **E. 4.8**

En matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 et 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une

demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 et A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; Charlotte Schoder, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

#### **E. 4.9**

La jurisprudence précise que selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC n'a pas à informer de l'existence d'une procédure d'assistance administrative toutes les personnes qui pourraient avoir qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF. Selon le Tribunal fédéral, l'AFC n'a l'obligation d'informer un tiers de l'existence d'une procédure que si sa qualité de partie ressort de manière évidente du dossier ; le seul fait que le nom de ce tiers apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit à cet égard pas (ATF 146 I 172 consid. 7.2 et 7.4). L'AFC dispose pour ce faire d'une marge d'appréciation de laquelle il découle qu'en cas d'erreur, il y a, en principe, lieu d'annuler la décision attaquée et non pas de la déclarer nulle (cf. ATF précité consid. 7.6).

#### **E. 4.10**

Selon la jurisprudence, la qualité pour recourir est exclue si le recourant fait valoir non pas un intérêt qui lui est propre, mais l'intérêt de tiers (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1 et 132 II 162 consid. 2.1.2). Il s'ensuit que les recourants ne sont pas légitimés à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers (arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [non publié in : ATF 147 II 116 mais in RDAF 2020 II 536]).

#### **E. 4.11**

En l'espèce, il y a tout d'abord lieu de relever que l'autorité inférieure a suivi la procédure définie par le législateur en matière d'assistance administrative en matière fiscale. Le Tribunal constate ainsi que les recourants ont, dans un premier temps, été informés de l'existence des demandes d'assistance administrative, conformément à l'art. 14 LAAF. Dans un deuxième temps, par envois des 3 septembre 2019 et 20 avril 2020 à leur mandataire, l'AFC a communiqué l'intégralité du dossier aux recourants. Elle a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à la DGFIP et informé les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit, conformément à l'art. 15 LAAF. En outre, par courriers des 27 septembre 2019 et 15 mai 2020, les recourants ont présenté leurs déterminations à l'AFC. Dans sa décision du 7 juillet 2020, l'AFC s'est prononcée sur les points soulevés par les recourants, en particulier s'agissant des faits relatifs à la résidence fiscale des recourants ainsi que l'origine des demandes d'assistance. Elle a estimé qu'aucun indice de violation du principe de la bonne foi et du principe de spécialité n'était présent en l'espèce et a donc renoncé implicitement à demander des clarifications à l'autorité requérante. Ainsi, les recourants ont eu accès au dossier, ont pu en prendre connaissance et se sont déterminés avant qu'une décision ne soit prise à leur égard. Ils ont également eu l'opportunité de fournir des preuves quant aux faits

de nature à influencer sur le sort de la décision. Compte tenu de ces éléments, le Tribunal constate que le droit d'être entendu des recourants a été respecté durant la procédure de première instance. Au vu de ce qui précède, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu doit être rejeté.

#### **E. 4.12**

S'agissant de la participation à la procédure d'assistance administrative des tiers dont le nom apparaît dans la documentation à transmettre, on peut s'interroger sur la recevabilité du grief des recourants lié à la prétendue violation du droit d'être entendu de ces personnes dans la mesure où les recourants font valoir les intérêts de ces tiers (cf. consid. 4.10 supra). La réponse à cette question peut demeurer en l'espèce indéterminée dans la mesure où le grief doit de toute façon être rejeté. En effet, le Tribunal relève que la qualité de partie des tiers mentionnés par les recourants, dont seul le nom apparaît dans la documentation que l'AFC souhaite transmettre, ne ressort pas à l'évidence du dossier (cf. consid. 4.9 supra). Il n'y a donc pas eu de violation grave de leur droit d'être entendus, à supposer que ce droit ait même existé. Une éventuelle violation de ce droit ne serait, en tous les cas, pas propre à entraîner la nullité de la décision finale du 7 juillet 2020 mais seulement l'annulation de celle-ci (cf. consid. 4.9 supra). Force est ainsi de constater qu'au regard de la jurisprudence, les tiers dont seul le nom est mentionné dans la documentation à transmettre n'avaient pas à être informés d'office de la procédure d'assistance administrative en cause, sans préjuger de leur éventuelle qualité de partie. Il n'y a ainsi pas eu de violation des règles procédurales par l'autorité inférieure et encore moins de violation du droit d'être entendu d'une gravité telle que la décision devrait être annulée.

#### **E. 4.13**

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violations du droit d'être entendu par l'AFC. Par conséquent, les conclusions tendant à la constatation de la nullité de la décision du 7 juillet 2020 voire à l'annulation de ladite décision pour ce motif doivent être rejetées.

#### **E. 4.14**

Par ailleurs, dans la mesure où les arguments des recourants se recoupent en grande partie avec les griefs de violations du principe de la bonne foi et de l'exigence de la pertinence vraisemblable, ceux-ci seront examinés sous l'angle du droit matériel par la suite (consid. 6 et 7.2 infra).

#### **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 ; ATF 144 II 206 consid. 4.4, 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 requérant, 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 consid. 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 requérant 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).

### **E. 5.2**

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 (arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié in : ATF 143 II 202] ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les réf. citées). La norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les réf. citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

### **E. 5.3**

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, cf. consid. 5.1 supra]. 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). Par ailleurs, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2).

### **E. 5.4**

Le Tribunal fédéral a souligné que, dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale fondée sur la vraisemblance, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande

d'assistance administrative. Il suffit que les renseignements soient potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. L'Etat requis ne peut avoir pour rôle d'examiner, au-delà du contrôle de la plausibilité, le bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. Une telle approche ne serait pas soutenable dans le contexte de la coopération internationale et au vu des spécificités de chaque procédure nationale. L'Etat requis ne disposerait du reste pas des éléments nécessaires pour vérifier l'exactitude des allégations des contribuables visés s'agissant du respect des règles procédurales de l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 4.3 et les réf. citées). Il appartient dans ces conditions aux contribuables de faire valoir leurs moyens procéduraux devant les autorités judiciaires de l'Etat requérant (arrêt du TF 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4).

### **E. 5.5**

En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande (cf. consid. 3.4 supra), à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (cf. ch. XI par. 3 du Protocole additionnel 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 et 142 II 161 consid. 2.1.4).

### **E. 5.6**

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 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 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. 5.7**

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). 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. 5.8**

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 assujéttis 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'assujétissement 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).

#### **E. 5.9**

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. 5.5 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 assujétissement 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. 5.10**

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 (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 et 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 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TF 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4). 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 en vertu du principe de la bonne foi qui commande une confiance mutuelle entre Etats contractants quant à la destination des informations transmises et quant au respect du principe de spécialité 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-1538/2018 du 11 septembre 2019 consid. 4.2.2, A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

### **E. 6.1**

Au titre de la violation alléguée du principe de la bonne foi, les recourants avancent tout d'abord que l'autorité requérante aurait présenté, dans ses demandes d'assistance administrative, un état de fait établi de manière erronée et non-pertinente s'agissant de leur résidence fiscale en France. Ils contestent cet état de fait et allèguent, pièces à l'appui, être résidents (...) depuis décembre 2014 et auparavant résidents (...).

### **E. 6.2**

En l'espèce, il convient de relever au préalable que les demandes de l'autorité requérante ne peuvent être qualifiées d'erronées du seul fait de la résidence fiscale alléguée des recourants au (...) puis au (...) durant la plus grande partie de 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. 5.7 supra).

### **E. 6.3**

Ensuite, la contestation par les recourants de leur résidence fiscale en France et donc de leur assujettissement fiscal porte sur des questions de fond, que ni l'AFC ni le Tribunal n'ont à trancher (cf. consid. 5.7 supra). Il ressort des demandes d'assistance en cause que l'autorité requérante fonde l'assujettissement fiscal des recourants sur l'existence, en France, d'un foyer d'habitation de ceux-ci ainsi que du centre de leurs intérêts économiques. Cette revendication de résidence fiscale n'a pas à être remise en cause sous l'angle de la bonne foi de l'Etat requérant. 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. 3.5 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 des demandes d'assistance en cause et à attester la bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 5.9 supra). Les allégations et différentes pièces produites par les recourants ne sont pas de nature à remettre en cause les explications de la DGFIP et par là-même la bonne foi de l'autorité requérante. 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 leur résidence fiscale, devant les juridictions françaises (cf. consid. 5.7 supra).

#### **E. 6.4**

Toujours au titre de la violation du principe de la bonne foi, les recourants reprochent à l'AFC d'être entrée en matière sur les demandes d'assistance alors que des doutes existeraient sur la légalité de l'origine des informations selon lesquelles le père du recourant 1 détenait un compte bancaire auprès de la banque D.\_\_\_\_\_. De tels doutes existeraient compte tenu des circonstances, notamment du décès du père du recourant 1 en 1974.

#### **E. 6.5**

S'agissant de l'origine des informations qui fondent la demande d'assistance dans la procédure (...), le Tribunal constate d'abord que la CDI CH-FR n'impose nullement à l'autorité requérante d'indiquer l'origine des soupçons fondant sa demande. Le Tribunal rappelle ensuite 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 des recourants sont ici dénuées de tout élément concret. En outre, aucun élément au dossier ne permet de corroborer ces allégations et d'infirmes 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). Il ne peut dès lors être retenu que l'autorité requérante aurait obtenu de manière illégitime les informations en cause, 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 des recourants à ce sujet ne sauraient être suivies.

#### **E. 6.6**

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la bonne foi par l'autorité requérante et retient que c'est à bon droit que l'AFC est entrée en matière sur les demandes d'assistance administratives de la DGFIP.

#### **E. 7**

La violation de l'exigence de la pertinence vraisemblable invoquée par les recourants recouvre stricto sensu deux aspects. Il s'agit, d'une part, de la non-pertinence alléguée des renseignements liés à C.\_\_\_\_\_ dans la procédure (...) et, d'autre part, de la non-pertinence alléguée de la communication de l'identité de tiers non concernés. Le grief des recourants

selon lequel la procédure d'assistance (...) viserait une personne, à savoir feu Monsieur X.\_\_\_\_\_, dont les informations ne sauraient être remises en application de la CDI CH-FR est également examiné par le Tribunal au titre de la pertinence vraisemblable. Ces griefs seront examinés successivement.

### **E. 7.1**

Les recourants estiment d'abord que l'exigence de la pertinence vraisemblable n'est pas remplie au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR s'agissant d'informations portant sur C.\_\_\_\_\_. Ils mentionnent à cet égard les informations relatives à la situation fiscale de C.\_\_\_\_\_, aux contrats d'achats de biens immobiliers sis en France qui sont antérieurs à la période visée par la demande, aux contrats de bail et aux distributions en faveur de l'actionnaire.

#### **E. 7.1.1**

Le Tribunal relève au préalable qu'en l'espèce, il apparaît que les requêtes d'assistance administrative présentées par l'autorité requérante contiennent l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (cf. consid. 3.5 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable des demandes d'assistance en cause (cf. consid. 5.5 supra).

#### **E. 7.1.2**

Le Tribunal rappelle ensuite 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. 5.3 supra). S'agissant spécifiquement des informations relatives à la société C.\_\_\_\_\_, la DGFIP a expliqué en substance dans ses demandes que ladite société avait conclu un contrat de bail avec les recourants puis avec la fille de ceux-ci. Il apparaît aux autorités françaises que ces derniers ont conservé la disposition du bien immobilier en question avant et après le 1er janvier 2014. En outre, selon l'autorité requérante, le recourant 1 représenterait ladite société et est soupçonné d'en être directement ou indirectement associé ou bénéficiaire économique. Dans la mesure où les demandes d'assistance du (...) ont pour objet le « contrôle et le recouvrement des impôts » et visent à connaître les montants des avoirs et des revenus situés en Suisse qui n'ont pas été déclarés à l'autorité requérante, les informations requises concernant C.\_\_\_\_\_, telles que le mode d'imposition de la société, les avoirs et revenus de la société (liés aux biens immobiliers qu'elle possédait) et les distributions effectuées sont aptes à clarifier le lien unissant le recourant 1 avec la société, eu égard aux soupçons de l'autorité requérante et apparaissent ainsi vraisemblablement pertinentes pour déterminer la situation fiscale du recourant 1, respectivement celle des recourants. Cela vaut également pour les revenus perçus par le recourant 1 pour son activité au sein de C.\_\_\_\_\_. 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, de sorte que la transmission des documents demandés est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable et ne s'inscrit pas dans le cadre d'une « pêche aux renseignements ».

#### **E. 7.1.3**

Les recourants avancent en particulier que les contrats d'achat de deux biens immobiliers sis en France par C.\_\_\_\_\_ seraient antérieurs à 2010. N'étant temporellement couvertes ni par la demande, ni par la CDI CH-FR, ces informations ne devraient pas être communiquées à l'autorité requérante. Le Tribunal relève que la transmission

d'informations portant sur une période antérieure à la période visée par la demande d'assistance n'est pas en soi interdite et doit s'apprécier à l'aune du critère de la pertinence vraisemblable, c'est-à-dire pour autant que les informations soient encore vraisemblablement pertinentes pour la période couverte par la Convention (arrêt du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 2.2, en particulier consid. 2.2.7 et 2.2.8). En l'espèce, la transmission de ces documents, qui sont effectivement antérieurs à la période concernée et dont l'AFC a caviardé les dates, apparaît vraisemblablement pertinente pour établir les avoirs et revenus de C.\_\_\_\_\_ qui sont liés aux biens immobiliers que celle-ci possédait. Cette situation s'apparente à un état de fait durable, dans lequel les informations requises trouvent leur origine antérieurement à la période visée par la demande et continuent de produire des effets durant ladite période. Dans de telles circonstances, on ne saurait suivre le point de vue des recourants, sauf à restreindre de façon induue l'échange de renseignements prévue par la CDI CH-FR. Le grief des recourants doit dès lors être rejeté.

#### **E. 7.1.4**

Les recourants estiment par ailleurs que la transmission du contrat d'achat daté du (...) 2014, par lequel C.\_\_\_\_\_ a acquis une cave située au (...) est inutile dans la mesure où ce document est déjà en possession de la DGFIP puisqu'il est explicitement mentionné dans une des requêtes du (...). Contrairement à ce qu'avancent les recourants, le fait que l'autorité requérante soit déjà en possession de certains documents n'est pas de nature à faire disparaître la pertinence vraisemblable de ceux-ci. Une demande d'assistance administrative peut en effet servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5 et 143 II 185 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-3049/2019 du 8 septembre 2020, consid. 7.1.2.2).

#### **E. 7.1.5**

S'agissant plus spécifiquement de la question de la transmission de la documentation KYC, la jurisprudence admet que de tels documents puissent être transmis (cf. arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.2.4 et A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 6.2). Dans la mesure où la documentation KYC est destinée à évoluer au fil du temps, les effets juridiques de cette documentation perdurent après l'établissement de celle-ci (arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.2.4). En l'espèce, les effets de la documentation KYC qui aurait été établie par la Banque cantonale de (...) avant la période sous enquête perdurent après le début de celle-ci. La transmission de ces documents ne viole dès lors pas le champ d'application temporel de la CDI CH-FR.

#### **E. 7.2**

Toujours au titre de la violation de la pertinence vraisemblable, les recourants avancent que l'identité des nombreux tiers, notamment des employés de la Banque cantonale de (...), des administrateurs de C.\_\_\_\_\_ ou autres intermédiaires, propriétaires antérieurs et notaires apparaissant en lien avec la documentation bancaire de C.\_\_\_\_\_ visée par la demande de la DGFIP du (...), ne devrait pas être transmise. Selon eux, les références à ces personnes ne seraient d'aucune pertinence pour l'évaluation de la situation fiscale des recourants et leur apparition dans la documentation ne serait, pour la plupart, que le fruit du hasard.

#### **E. 7.2.1**

Bien que la recevabilité du grief des recourants soit douteuse (cf. consid. 4.10 supra), le Tribunal estime, au vu des documents et réponses que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante, que la mention des noms de tiers sur la documentation sociale et fiscale de

C.\_\_\_\_\_, sur les contrats d'achat et de vente d'immeubles en France auxquels C.\_\_\_\_\_ est partie et sur la documentation des comptes bancaires en cause de C.\_\_\_\_\_ apparaît non seulement vraisemblablement pertinente pour l'évaluation de la situation fiscale des recourants mais également nécessaire pour répondre aux questions des demandes d'assistance. Ces informations, comme par exemple l'identité des administrateurs de C.\_\_\_\_\_, permettent de comprendre et d'appréhender le contexte général, en particulier les liens entre le recourant 1 et C.\_\_\_\_\_ afin de pouvoir évaluer la situation fiscale des recourants et les imposer correctement en France, en toute connaissance de cause. Quant aux parties aux contrats d'achat et de vente en cause, le Tribunal estime qu'il s'agit d'éléments essentiels de ces actes et que ceux-ci ne sauraient être caviardés. En outre, les mentions des notaires et avocats dans les documents à transmettre sont, comme le relève à juste titre l'AFC, de nature à garantir l'authenticité des différents actes, tels que l'acte de constitution de C.\_\_\_\_\_ ou les actes d'achat et de vente des biens immobiliers en cause (dans ce sens, cf. arrêt du TAF A-1275/2018 du 23 mai 2019 consid. 6.2.3). Suivre la position des recourants s'agissant du caviardage du nom de tiers aboutirait en définitive à rendre vide de sens les demandes d'assistance administrative (cf. consid. 5.6 supra). En conséquence, la transmission de documents comportant des noms de tiers doit être considérée comme vraisemblablement pertinente pour les enquêtes ouvertes en France. Le Tribunal rappelle au demeurant que les tiers dont le nom apparaît sur de tels documents sont protégés par le principe de spécialité (cf. consid. 8.3 infra). C'est donc à bon droit que l'AFC n'a pas anonymisé les noms de ces personnes dans les documents et informations destinés à être remis à l'autorité requérante.

#### **E. 7.2.2**

Dans sa réponse du 9 octobre 2020, l'AFC a indiqué avoir caviardé le nom des employés de banque dans l'annexe 9 de la documentation relative à la procédure (...) qu'elle entend transmettre à l'autorité requérante. Le Tribunal constate que ces caviardages, requis à titre de chef de conclusions plus subsidiaire par les recourants, portent sur des tiers non concernés par la question fiscale motivant les demandes d'assistance. C'est dès lors à bon droit que l'AFC a effectué ces caviardages supplémentaires, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1). Dans ces conditions, le recours doit être admis sur ce point.

#### **E. 7.3**

Les recourants reprochent à l'AFC d'être entrée en matière sur la demande d'assistance (...) en ce qu'elle concerne feu Monsieur X.\_\_\_\_\_. Le Tribunal relève à cet égard qu'il est établi que le père du recourant 1 n'est pas visé par la demande et que l'autorité requérante n'a examiné le dossier fiscal de feu Monsieur X.\_\_\_\_\_ que pour mieux comprendre le contexte patrimonial du dossier (consid. 3.5 supra). Seule la situation fiscale des recourants fait donc l'objet de l'examen de la DGFIP. Ainsi, la mention dans la demande d'assistance des avoirs détenus en Suisse par le recourant 1 issus de la succession de son père constitue, ainsi que le relève à juste titre l'AFC, un acte d'investigation comme un autre qui permet à l'Etat requérant de rassembler les informations nécessaires en vue de procéder à la taxation correcte de ses contribuables, en l'occurrence les recourants, à fortiori lorsque ces derniers n'ont pas collaboré lors de l'enquête fiscale, comme c'est le cas en l'espèce d'après la DGFIP. L'invocation des règles de prescription s'agissant des créances fiscales de feu Monsieur X.\_\_\_\_\_ n'est, dans ces circonstances, d'aucun secours aux recourants. Dès lors, dans la mesure où les recourants soutiennent que la procédure d'assistance (...) viserait une

personne, à savoir feu Monsieur X. \_\_\_\_\_, dont les informations ne sauraient être remises en application de la CDI CH-FR, leur grief tombe à faux.

#### **E. 7.4**

Dans ces conditions, le grief des recourants tenant à la violation de l'exigence de la pertinence doit être rejeté, sous réserve du considérant 7.2.2.

#### **E. 8.1**

Les recourants avancent qu'un risque de violation du principe de spécialité existe en l'espèce, en se référant à la loi française n° 2018-898 du 23 octobre 2018, aux termes de laquelle, selon eux, les autorités fiscales auraient l'obligation de transmettre tous les dossiers à l'autorité de poursuite pénale, cette dernière n'ayant aucune obligation de se limiter à instruire les infractions fiscales.

#### **E. 8.2**

En l'espèce, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité. Ainsi, on peut supposer que la DGFIP adhère au principe de la spécialité, selon lequel l'Etat requérant ne peut utiliser les informations obtenues de l'Etat requis que pour les personnes ou les faits pour lesquels il les a demandées et pour lesquels une assistance administrative lui est accordée et que les informations seront gardées confidentielles en France conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. Le Tribunal relève encore que la DGFIP s'est expressément engagée, dans ses requêtes, à traiter les informations obtenues de manière confidentielle conformément à la CDI CH-FR (« 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 »). Il n'y a ici aucune raison de remettre en cause l'engagement exprès de l'autorité requérante quant au respect du principe de spécialité et ainsi la bonne foi de celle-ci. Cela d'autant plus au regard du risque purement théorique de violation du principe de spécialité, tel qu'invoqué par les recourants.

#### **E. 8.3**

En l'espèce, le chiffre 3 de la décision finale de l'AFC du 7 juillet 2020 précise ce qui suit : [Il est décidé] d'informer les autorités compétentes françaises que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR). Bien que les recourants n'aient fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante quant au respect du principe de spécialité, il convient cependant à cet égard de tenir compte de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 consid. 4.7) intervenue après la décision attaquée en l'espèce. L'autorité inférieure devra ainsi préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision du 7 juillet 2020 que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre des recourants dans le cadre d'une procédure fiscale conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

#### **E. 8.4**

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de spécialité par l'autorité requérante.

#### **E. 9**

Au vu de ce qui précède, sous réserve du considérant 7.2.2, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours est partiellement admis dans le sens où il doit être procédé au caviardage des noms des employés de banque dans la documentation devant être transmise.

#### **E. 10.1**

Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA).

#### **E. 10.2**

En l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à 5'000 francs. Vu l'admission très partielle du recours, il se justifie de réduire les frais de procédure à charge des recourants. Partant, ceux-ci assument les frais de procédure à raison de quatre cinquièmes soit 4'000 francs. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée. Le solde de 1'000 francs sera restitué aux recourants une fois que le présent arrêt sera entré en force, à charge pour eux de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

#### **E. 10.3**

La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Comme les recourants - représentés par un avocat - n'obtiennent que très partiellement gain de cause et doivent supporter quatre cinquièmes des frais de procédure, il se justifie de leur allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée ex aequo et bono, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à 1'500 francs. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

#### **E. 11**

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

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