

# **BVGer A-6014/2019 vom 1. Juni 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-06-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6014\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6014_2019)

FR: TAF A-6014/2019 du 1 juin 2022

IT: TAF A-6014/2019 del 1 giugno 2022

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), non réalisées en l'espèce, le 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), prononcées par l'AFC (art. 33 let. d LTAF; art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative, LAAF, RS 651.1]). Il est donc compétent pour connaître de la présente affaire.

### **E. 1.2**

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèce demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

### **E. 1.3**

Aux termes de l'art. 19 al. 2 LAAF, ont qualité pour recourir la personne concernée (en l'espèce le recourant 1) ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon cette disposition, peut recourir quiconque (a) a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire ; (b) est spécialement atteint par la décision attaquée et (c) a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Les recourants 1 et 2 ont les deux participé à la procédure devant l'autorité inférieure et sont destinataires de la décision litigieuse. Ils sont toutefois différemment touchés par son dispositif et, en conséquence, ne disposent pas d'un intérêt semblable à son annulation. Le recourant 1, en qualité de personne concernée, a sans nul doute la qualité pour recourir (cf. au sujet de la qualité pour recourir d'un ayant droit économique, voir ATF 139 II 404 consid. 2). En revanche, la société recourante 2 ne peut que recourir et faire valoir des griefs à l'encontre des relations bancaires qu'elle détient, étant rappelé qu'il n'est pas entré en matière sur des recours déposés pour faire valoir des intérêts de tiers (cf. ATF 147 II 116 consid. 6.2, 143 II 506 consid. 5.1, 139 II 404 consid. 11 ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-1789/2019 du 19 mai 2021 consid. 1.3). Son intérêt se limite donc à la modification de la partie de la décision qui la concerne et ses conclusions sont irrecevables en tant qu'elles servent uniquement les intérêts du recourant 1, que lui seul est habilité à

défendre. Pour le surplus, déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

### **E. 2.1**

Le TAF dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (Moor/Poltier, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). 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 (parmi d'autres : ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

### **E. 2.2**

Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA).

### **E. 3**

Le Tribunal, après avoir présenté les bases légales sur lesquelles repose l'assistance administrative en matière fiscale avec la France et les principes qui la gouvernent (cf. infra consid. 4), examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (cf. infra consid. 5.1), puis il se penchera sur les griefs des recourants (cf. infra consid. 5.2 à 5.5) et passera en revue les autres conditions de l'assistance (cf. infra consid. 5.6).

#### **E. 4.1.1**

L'autorité fiscale française a basé ses demandes sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : CDI CH-FR, RS 0.672.934.91), lequel est largement calqué sur l'art. 26 du 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], 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 le ch. XI du Protocole additionnel joint à la convention (ci-après : Protocole additionnel CDI CH-FR, aussi au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683), qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. art. 11 al. 3 de l'Avenant du 27 août 2009).

#### **E. 4.1.2.1**

Le principe de la bonne foi (aussi appelé principe de la confiance) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, lors de l'application d'une CDI (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3). La bonne foi d'un Etat est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 146 II 150

consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3, 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4). Cas échéant, 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 (cf. parmi d'autres : ATF 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4). En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF ; cf. arrêts du TF 2C\_479/2017 du 2 juin 2017 consid. 4.1.1, 2C\_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2).

#### **E. 4.1.2.2**

En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est 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 en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 218 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.1.1). Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

#### **E. 4.2.1**

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

#### **E. 4.2.2**

Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'indications 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3, 142 II 161 consid. 2.1.4).

#### **E. 4.3.1**

Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié aux ATF 143 II 202, mais in : RDAF 2017 II

336, 363]). La condition de la vraisemblable pertinence - clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. parmi d'autres : ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (cf. parmi d'autres : ATF 145 II 112 consid. 2.2.1).

#### **E. 4.3.2**

Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; le rôle de l'Etat requis est assez restreint et se borne à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; cf. aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude la constatation que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2).

#### **E. 4.3.3**

Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire, il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 5.5). Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat dans le cadre d'une procédure nationale. En particulier, 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3). A cet égard, l'existence d'un accord que la personne visée par la demande d'assistance administrative a conclu avec l'Etat requérant pour régler sa situation fiscale ne rend pas forcément la procédure d'assistance administrative dénuée de pertinence vraisemblable, notamment si une procédure contentieuse reste possible ou pour vérifier si les renseignements fournis par le contribuable lors de l'accord sont complets (ATF 144 II 206 consid. 4.5 et 4.6 ; arrêt du TF 2C\_232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 3.4).

##### **E. 4.3.3.1**

Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que le

contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. La détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui suppose un examen détaillé de la situation et qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1, 142 II 218 consid. 3.6). La seule constellation dans laquelle il est admis que la Suisse vérifie le critère de rattachement illimité à l'impôt sur lequel l'Etat requérant se fonde est celle dans laquelle la personne visée est assujettie à l'impôt de manière illimitée en Suisse. Dans cette situation de double imposition potentielle, la Suisse peut vérifier que le critère de rattachement à l'impôt utilisé par l'Etat requérant correspond à l'un des critères de détermination de la résidence fiscale qui figurent dans la CDI qui lie la Suisse à l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C\_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.6).

#### **E. 4.3.3.2**

Le fait que le contribuable visé soit considéré comme un contribuable d'un autre Etat n'est pas propre à remettre en cause la bonne foi de l'Etat requérant ni la pertinence vraisemblable de la demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.4, 142 II 218 consid. 3.6 et 3.7, arrêt du TF 2C\_232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 3.3). L'Etat requérant n'est par ailleurs pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujetti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3.7).

#### **E. 4.3.3.3**

De jurisprudence constante, les renseignements portant sur les comptes bancaires que la personne visée par la demande d'assistance administrative détient en Suisse peuvent contribuer à élucider son lieu de résidence fiscale ; ainsi, ces renseignements remplissent de ce fait la condition de la pertinence vraisemblable. Pour déterminer le lieu de séjour effectif d'une personne, il est en effet plausible que les relevés des transactions figurant sur les comptes bancaires en question contribuent à confirmer (ou à exclure) un tel séjour, car ils sont susceptibles de contenir des indices (lieu et objet des dépenses) de nature à localiser les intérêts vitaux d'une personne (ATF 142 II 16 consid. 4.6.2 ; arrêt du TF 2C\_232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 3.3).

#### **E. 4.3.3.4**

Si le conflit de compétences se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les autorités concernées (voir art. 27 par. 1 CDI CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-6179/2018 du 26 août 2020 consid. 4.3.3). 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 ou par le recours à la procédure amiable (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3.7).

#### **E. 4.4**

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; cf. ch. XI 2ème par. du Protocole additionnel CDI CH-FR ; ATF 144 II 206 consid. 4.2, 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Selon la jurisprudence, la notion de pêche aux renseignements présente à la fois un caractère procédural (une demande ne doit pas être formée à des fins exploratoires) et constitue aussi une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'Etat requérant d'obtenir des renseignements qui n'auraient pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (cf. arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1 à 9.1.3). Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3). Si une demande contient toutes les informations requises par la Convention applicable, respectivement son Protocole, l'existence d'une pêche aux renseignements peut en principe être écartée (cf. arrêt du TF 2C\_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.3).

#### **E. 4.5**

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe 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 (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-3073/2020 du 14 décembre 2021 consid. 2.7.2).

#### **E. 4.6**

Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant cependant pas à être respectées. L'AFC dispose en effet des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2).

#### **E. 4.7**

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. 28 par. 2 CDI CH-FR ; cf. ATF 147 II 13 consid. 3.7). Ce principe est avant tout propre à l'entraide internationale en matière pénale. Dans les cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, on devrait plutôt parler de principe de confidentialité (cf. Andrea Opel, Trau, schau, wem - Zum Grundsatz

von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, Archives 86 [2017/2018] p. 277 ss ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-768/2020 du 7 juillet 2020 consid. 3.4.1). 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 (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3, 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. 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 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

### **E. 5.1**

En l'espèce, pour ce qui est de la forme des demandes, le Tribunal observe qu'elles sont conformes aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel CDI CH-FR (cf. supra consid. 4.2.1) dans la mesure où elles mentionnent le nom de la personne concernée (ch. 4 des demandes), les détenteurs des informations (ch. 5 des demandes), les impôts concernés et la période visée (ch. 7 des demandes), le but de la demande (ch. 8 des demandes) ainsi qu'une description des renseignements demandés (ch. 10 des demandes). La demande est donc présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves (cf. supra consid. 4.2.2 et 4.4).

### **E. 5.2**

Les recourants critiquent tout d'abord la décision litigieuse dans la mesure où elle accorde l'assistance alors que la personne concernée, soit le recourant 1, était résident fiscal marocain pendant la période concernée par la demande, ce que viendrait soutenir la documentation qu'ils produisent à l'appui de leurs allégations.

#### **E. 5.2.1**

Le Tribunal observe que les demandes d'assistance contiennent des informations suffisamment claires pour que l'on comprenne que la France considère que le recourant 1 est assujéti à l'impôt de manière illimitée dans ce pays pour la période concernée. Le point de savoir si durant cette période, soit l'année 2014, le recourant 1 était, comme il l'allègue, résident fiscal marocain au plan international est une question de fond qui doit être tranchée par les autorités compétentes des Etats concernés, au moyen des règles de délimitation contenues dans l'éventuelle convention de double imposition qui les lie (cf. supra consid. 4.3.3.1 à 4.3.3.4) ; ce qui semble in casu être en cours (cf. infra consid. 5.3.2). Partant, l'attestation et l'avis d'impôt qu'il a produits et qui prouveraient sa résidence fiscale à ce moment-là au Maroc ne lui sont d'aucun secours dans la présente procédure.

#### **E. 5.2.2**

Enfin, comme le recourant 1 de son aveu même n'était pas encore assujéti de manière illimitée à l'impôt en Suisse en 2014, il n'y a aucun motif de vérifier le critère de rattachement à l'impôt en France (cf. supra consid. 4.3.3.1).

### **E. 5.3**

Dans un deuxième grief, les recourants avancent en substance, d'une part, que l'existence d'une « proposition de rectification » met fin à la procédure fiscale en France, ce

qu'attesterait l'avis de droit produit avec leur réplique (cf. supra consid. C.c) et que les autorités fiscales françaises, dans la proposition de rectification du \*\*\* 2017, avaient assuré mettre un terme au contrôle à l'égard du recourant 1 pour l'année 2014. Un tel comportement serait contraire à la bonne foi. Ils défendent également l'idée que si la proposition de rectification de 2017 ne fait nulle mention d'un quelconque compte à l'étranger et qu'elles n'ont jamais interrogé le recourant 1 à ce sujet, c'est qu'elles ont obtenu cette information en violation du principe de spécialité.

### **E. 5.3.1**

Il sied tout d'abord de rappeler que la bonne foi dont il est question dans le contexte de l'assistance est un principe de droit international public qui émane de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111 ; cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3) laquelle, en tant qu'elle codifie le droit international coutumier, s'applique aussi aux Etats non parties, ce qui est le cas de la France qui n'a pas adhéré à la CV (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-1783/2019 du 19 mai 2021 consid. 5.2.1). Il ne faut pas confondre cette notion avec la bonne foi « interne » susceptible d'engager un Etat à l'égard d'un particulier. Si le contribuable visé par une demande d'assistance peut s'y opposer en invoquant que l'Etat requérant s'est comporté de manière contraire à la bonne foi vis-à-vis de l'Etat requis, il ne peut faire valoir en principe qu'il a été lui-même traité de mau-vaie foi par l'Etat requérant ; un tel grief relève de l'application du droit et de la procédure internes de cet Etat (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4). C'est à cette procédure qu'il faut renvoyer les recourants s'ils entendent soutenir que l'Etat requérant adopte un comportement contradictoire à leur égard ou à l'égard de l'un deux.

### **E. 5.3.2**

Par surabondance, le Tribunal observe qu'il ressort du dossier que la procédure de contrôle de la situation fiscale du recourant 1 en France, a effectivement conduit à une proposition de rectification pour l'année 2014 (cf. pce 24 recourants). Toutefois, cette proposition, datée du \*\*\* 2017, conclut clairement qu'au regard de la convention fiscale franco-marocaine du 29 mai 1970, le recourant doit être considéré comme un résident fiscal français. Cette conclusion a été contestée dès \*\*\* 2018 par le recourant 1 qui rapporte, par l'entremise de son représentant français, l'avoir entreprise en 2020 devant le Tribunal administratif de Paris (cf. pce 34 recourants). On ne voit dès lors pas quel comportement contradictoire adopterait l'Etat requérant en continuant à chercher des éléments lui permettant de soutenir le rattachement fiscal qu'il défend dans une procédure contentieuse.

### **E. 5.3.3**

Les recourants ne peuvent rien tirer de l'argument selon lequel la demande serait dénuée de pertinence vraisemblable dès lors que les renseignements obtenus ne seraient pas propres en droit français à modifier la proposition de rectification pour l'année 2014 (cf. pce 34 recourants). Tout d'abord, on rappellera que la demande d'assistance n'a pas seulement pour but de compléter l'assiette de l'impôt du contribuable concerné mais peut aussi - et c'est le cas de l'espèce - contribuer à établir la résidence fiscale litigieuse de celui-ci ; à cet égard, elle conserve donc toute sa pertinence. A cela s'ajoute que les recourants perdent visiblement de vue que la procédure d'assistance est un acte de collaboration entre Etats qui permet de transmettre des renseignements à l'un d'entre eux afin qu'il puisse appliquer sa propre procédure fiscale et imposer correctement un contribuable (cf. ATAF 2020 III/1 consid. 3.1.2.2). Elle ne tranche pas matériellement l'affaire. Il appartient à chaque Etat



d'interpréter ensuite sa législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. supra consid. 4.3.3). Or, si l'on devait suivre les arguments des recourants, la Suisse comme Etat requis devrait examiner la portée d'une proposition de rectification, soit d'un acte de droit interne français, ce qui n'est pas admissible et ce sur quoi ils doivent être déboutés.

#### **E. 5.3.4**

Quant au grief ayant trait à la violation du principe de spécialité, il fera l'objet d'un examen approfondi dans les considérants qui suivent.

#### **E. 5.4**

Les recourants prétendent que les demandes d'assistance administrative en matière fiscale du \*\*\* 2018 sont fondées sur des éléments portés à la connaissance des autorités fiscales françaises en violation du principe de spécialité. Ils exposent ce qui suit.

##### **E. 5.4.1.1**

A la suite d'un signalement de l'Autorité des marchés financiers française (ci-après : AMF) le \*\*\* 2014, une procédure pénale a été ouverte le \*\*\* svt par le Procureur de la République du Tribunal de Grande Instance de Paris (ci-après : TGIP) à l'encontre du recourant 1 pour des faits de délit d'initié commis en France entre le \*\*\* 2012 et le \*\*\* 2014. Dans ce contexte, le \*\*\* 2014, une demande d'entraide internationale en matière pénale, complétée le \*\*\* 2014, a été adressée aux autorités judiciaires suisses compétentes. Cette demande visait notamment l'obtention de renseignements relatifs au recourant 1 dans le but d'identifier entre autres les contacts entretenus entre celui-ci et G.\_\_\_\_\_, administrateur de la société D.\_\_\_\_\_SA, lequel aurait réalisé de nombreuses transactions litigieuses via cette société pour le compte du recourant 1. Elle requérait la communication de documents bancaires et de relevés téléphoniques ainsi que la conduite de perquisitions avec présence d'enquêteurs français lors des mesures d'exécution. Cette procédure a abouti à la communication de la documentation relative à la relation bancaire \*\*\* ouverte par le recourant 1 auprès de la banque C.\_\_\_\_\_, par décision de clôture en matière d'entraide judiciaire prononcée par le Ministère public de la Confédération (ci-après : MPC) du \*\*\* 2015 réservant expressément le respect du principe de spécialité, décision confirmée par arrêt du Tribunal pénal fédéral du \*\*\* 2016. Il ressort de l'exposé en faits de la décision du MPC que le \*\*\* 2014, plusieurs fonctionnaires français ont accédé à la documentation relative à la relation bancaire précitée, après avoir signé les garanties d'usage et que le \*\*\* 2015 plusieurs représentants de l'autorité requérante - ayant tous signé les garanties usuelles - ont accédé à une représentation schématique des flux de fonds relatifs à cette relation bancaire.

##### **E. 5.4.1.2**

Parallèlement, par requête du \*\*\* 2015, l'AMF a sollicité l'entraide administrative auprès de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers FINMA (ci-après : FINMA) afin de vérifier que certaines transactions impliquant notamment la société D.\_\_\_\_\_SA et le recourant 1 n'avaient pas été réalisées grâce à l'utilisation illégale d'une information privilégiée. L'AMF souhaitait obtenir des informations au sujet du compte \*\*\* notamment au sujet des mouvements pour la période du \*\*\* 2014 au \*\*\* 2015. En cas de transfert vers un autre compte en espèces, ouvert au nom du recourant 1 ou dont il serait le bénéficiaire économique, l'AMF sollicitait les mêmes informations. Par décision du \*\*\* 2017, confirmée le \*\*\* 2018 par la deuxième Cour du TAF, la FINMA a accordé l'entraide administrative et communiqué les informations demandées en précisant notamment que le

recourant 1 avait transféré durant la période mentionnée des fonds sur le compte \*\*\* dont était titulaire auprès de la banque C. \_\_\_\_\_ la société B. \_\_\_\_\_ SA (soit la recourante 2) et dont il est le bénéficiaire économique. Dans le dispositif de sa décision, la FINMA demande à l'AMF de respecter le principe de confidentialité et attire son attention sur le respect du principe de spécialité ancré à l'art. 42 de la loi sur la surveillance des marchés financiers du 22 juin 2007 (LFINMA, RS 956.1).

#### **E. 5.4.1.3**

L'autorité fiscale française, exerçant son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire prévu par le droit français, s'est vue accorder les \*\*\* 2016 ainsi que le \*\*\* 2017 un accès intégral au dossier constitué par le Procureur de la République - Parquet National Financier et le TGIP. Elle aurait ainsi accédé à la documentation bancaire relative au compte \*\*\*. Le recourant 1, par son mandataire, a dénoncé auprès de l'OFJ une violation du principe de spécialité dans un cas d'entraide judiciaire internationale en matière pénale. Invité par l'OFJ à s'exprimer sur ce grief, l'Etat français, par son Ministère de la justice, a expliqué par pli des \*\*\* 2019, que le contrôle fiscal à l'égard du recourant 1 a débuté par l'envoi d'un avis le \*\*\* 2016, soit avant la réponse des autorités compétentes suisses à la demande d'entraide, laquelle n'est intervenue que le \*\*\* 2016. L'origine du contrôle procéderait de signalisations de l'AMF au Parquet national financier, dont la première aurait eu lieu le \*\*\* 2014. Le Ministère de la justice relève que si le compte \*\*\* ne figure pas dans le corps de la proposition de rectification du \*\*\* 2017, il est mentionné dans une demande de virement vers ce compte, émanant du recourant 1, figurant en annexe de dite proposition. Or, ce document provient d'une saisie de l'AMF effectuée le \*\*\* 2014 au domicile de ce dernier et dont une copie a été transmise à l'autorité fiscale en vertu de l'exercice d'un droit de communication.

#### **E. 5.4.1.4**

Les recourants en déduisent que les démarches fiscales françaises trouvent leur assise dans la procédure d'entraide administrative entre l'AMF et la FINMA, en violation du principe de spécialité, ce qu'ils ont dénoncé à l'Assemblée fédérale, dénonciation toujours en suspens à ce jour.

#### **E. 5.4.2.1**

À teneur de l'art. 42 al. 2 LFINMA, l'autorité de surveillance ne peut transmettre aux autorités étrangères de surveillance des marchés financiers des informations non accessibles au public que si : - ces informations sont utilisées exclusivement pour l'exécution des lois sur les marchés financiers ou sont retransmises à cet effet à d'autres autorités, tribunaux ou organes (let. a ; principe de la spécialité) ; - les autorités requérantes sont liées par le secret de fonction ou par le secret professionnel, les dispositions applicables à la publicité des procédures et à l'information du public sur de telles procédures étant réservées (let. b ; exigence de la confidentialité). L'art. 42 al. 5 LFINMA dispose que la FINMA peut autoriser, en accord avec l'OFJ, la retransmission des informations à des autorités pénales à d'autres fins que celles mentionnées à l'al. 2 let. a LFINMA - à savoir exclusivement pour l'exécution des lois sur les marchés financiers ou retransmises à cet effet à d'autres autorités, tribunaux ou organes - à condition que l'entraide judiciaire en matière pénale ne soit pas exclue. Si une autorité étrangère de surveillance des marchés financiers transmet les informations obtenues dans le cadre de l'entraide aux autorités pénales compétentes (soit des autorités de poursuites pénales ou des tribunaux pénaux) en vue de l'exécution des lois

sur les marchés financiers en raison de l'existence d'un soupçon de délit sur les marchés financiers, l'accord de la FINMA n'est pas nécessaire (art. 42 al. 2 let. a LFINMA en lien avec l'art. 42 al. 5 LFINMA ; cf. parmi d'autres : arrêt du TAF B-821/2020 du 21 juillet 2020 consid. 4.1.3). Le principe de la spécialité exclut que les informations transmises par le biais de l'entraide administrative en matière boursière soient utilisées en particulier à des fins fiscales (cf. parmi d'autres : ATAF 2009/16 consid. 4.2).

#### **E. 5.4.2.2**

Cela étant exposé, Le Tribunal n'est pas en mesure de suivre le raisonnement des recourants. En effet, quoi qu'ils en disent, il ne ressort pas du dossier que les autorités fiscales françaises ont reçu de l'AMF des informations obtenues au travers de l'entraide administrative sollicitée auprès de la FINMA. Au contraire, les renseignements transmis ont été collectés directement par l'AMF, autorité qui dispose d'un pouvoir de contrôle, d'enquête et de contrainte. Dans le cadre de ses pouvoirs, elle a manifestement entrepris une perquisition au domicile français du recourant 1 le \*\*\* 2014, ce que celui-ci ne conteste pas, pas plus qu'il ne conteste qu'à cette occasion, des documents ont été saisis et que parmi ces documents - dont les autorités fiscales françaises ont eu connaissance -, figure un ordre de virement avec le numéro de compte \*\*\*. L'AMF était donc déjà en possession de l'information incriminée avant même le dépôt de sa demande d'entraide administrative à la FINMA en date du \*\*\* 2015 (cf. supra consid 5.4.1.2). Par ailleurs, cette perquisition a été mise en oeuvre après le dépôt de la demande d'entraide judiciaire en matière pénale mais avant que des représentants français n'accèdent à la documentation relative à la relation objet de cette demande (cf. supra consid 5.4.1.1). On ne voit dès lors pas que la demande d'assistance reposerait sur une violation du principe de spécialité en matière d'assistance administrative internationale portant sur la surveillance des marchés financiers et le grief des recourants à cet égard tombe à faux.

#### **E. 5.4.2.3**

A cet égard, le tirage - visiblement à partir d'Internet - de la décision du 29 septembre 2020 de la Chambre criminelle de la Cour de cassation de la République française qu'ils ont produit pour appuyer leur position sous leur pli du 3 décembre 2020 n'est pas propre à modifier cette conclusion. Dans cette affaire, la Cour de cassation avait retenu que le Juge d'instruction ne pouvait, sans violer le principe de spécialité, verser les pièces transmises par la FINMA à l'AMF dans l'information judiciaire ouverte des chefs de faux et usage, la poursuite de ces infractions de droit commun ne relevant pas de la mise en oeuvre de la réglementation sur les marchés financiers. Or, en l'espèce, outre le fait que les recourants ne sont pas personnellement impliqués dans cette affaire et qu'il s'agissait là d'une transmission à l'autorité pénale et non fiscale, rien dans les pièces qu'ils mentionnent dans la présente cause n'indique que les informations proviennent de la FINMA. Cette décision de la Cour de cassation est précisément de nature à démontrer - au contraire de ce que défendent les recourants - que les juridictions de l'Etat requérant entendent imposer le respect du principe de spécialité, la Cour de cassation ayant cassé et annulé toutes les dispositions prises en violation de ce principe. Ainsi, au besoin, il reviendra aux recourants de s'adresser aux instances françaises compétentes.

#### **E. 5.5**

Les recourants se prévalent également de l'inconstitutionnalité et de l'inconventionnalité des investigations de l'AMF.

### **E. 5.5.1**

Ils exposent que l'enquête de l'AMF a permis de recueillir des données relatives à l'utilisation de lignes téléphoniques. Or, cette récolte reposerait sur des articles de la législation française sur la conservation des données de connexion non conformes à la Constitution française et au droit de l'UE. L'inconstitutionnalité a été reconnue par le Conseil constitutionnel qui a toutefois reporté dans le temps l'abrogation de la disposition litigieuse. La Cour de cassation, saisie par le recourant 1 d'une demande en annulation d'actes de la procédure dans le cadre de la procédure pénale ouverte à son encontre des chefs de délit d'initié et de blanchiment, a posé le 20 août 2020 à la CJUE plusieurs questions préjudicielles, dont celles de savoir si la législation française sur la conservation des données de connexion était également non conforme au droit de l'UE et en cas de réponse positive, s'il était possible de maintenir provisoirement les effets de cette législation. Si la CJUE n'a pas encore tranché à ce jour les questions soumises par la Cour de cassation, les recourants sont d'avis que l'issue ne fera aucun doute vu l'arrêt récent de la CJUE daté du 6 octobre 2020 dans des affaires similaires ayant conduit la Cour à retenir que la législation française sur la conservation des données de connexion est incompatible avec le droit de l'UE et qu'il n'est pas possible de différer dans le temps l'inconventionnalité des dispositions concernées.

### **E. 5.5.2**

Le Tribunal observe tout d'abord, et les recourants se sont bien gardés de le préciser, que le Conseil d'Etat français - qui était l'une des instances à l'origine de la saisine de la CJUE ayant conduit à l'arrêt du 6 octobre 2020 dont ils se prévalent - a fait une application mesurée de la jurisprudence européenne qu'il a sollicitée dans le sens où, dans son arrêt ultérieur du 21 avril 2021, la mise en oeuvre des exigences posées par la CJUE est sélective et modulée (cf. arrêt French Data Network et autres de l'Assemblée du Conseil d'Etat n° 39099 du 21 avril 2021). En effet, au contraire de la Cour constitutionnelle belge qui a annulé sans attendre les articles de sa législation sur la conservation des données à la suite de l'arrêt de la CJUE du 6 octobre 2020, la France les a conservés en les aménageant. Cela étant, les avantages que les recourants tentent d'en tirer ne sont pas évidents. D'une part, comme dit à répétition reprises (cf. supra consid. 4.3.3 et 5.3.3), il ne revient pas à l'Etat requis de procéder à un examen fouillé de la législation de l'Etat requérant étant encore une fois rappelé que l'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire, laquelle est l'objet d'une procédure dans le pays requérant devant les juridictions duquel les arguments de fond devront être portés. D'autre part, en admettant que les réponses de la CJUE aux questions de la Cour de cassation puissent aboutir à l'invalidation des preuves récoltées par le biais des données de connexion par l'AMF, un tel résultat resterait sans effet sur la présente procédure. En effet, contrairement à ce que sous-entendent les recourants, les soupçons d'une résidence principale en France pour le recourant 1 ne sont pas fondés uniquement sur des données de connexion, mais sur un ensemble de circonstances largement exposées par l'Etat requérant (cf. supra partie « Faits », point Aa). A cela s'ajoute que rien n'indique non plus que l'« activation de téléphones » figurant dans la proposition de rectification du \*\*\* 2017 et à laquelle les recourants se réfèrent correspond à la problématique de la conservation des données de connexion dont il est question dans l'arrêt de renvoi préjudiciel de la Cour de cassation du 1er avril 2020. En effet, la procédure pénale pour délit d'initié dans laquelle s'inscrivent ces questions préjudicielles a été ouverte suite à une signalisation de l'AMF au sujet de transactions concernant les titres (...) (cf. pce 35 recourant). Or, le

dossier de l'AMF auquel l'autorité fiscale française aurait eu accès et qui lui aurait permis, selon les recourants, de formuler sa proposition de rectification et de fonder sa demande d'assistance concerne les transactions liées au titre (...) (cf. pce 21 recourant).

### **E. 5.5.3**

Il s'en suit que là encore les recourants ne peuvent être suivis dans leurs développements. C'est le lieu de leur rappeler que la présomption de bonne foi (principe de la confiance, cf. supra consid. 4.1.2) qui gouverne les relations internationales ne peut pas être réfutée par de simples suppositions. Les faits doivent être suffisamment établis et un renversement reste l'exception dans la mesure où en cas de doute fondé, l'Etat requérant doit être invité à s'expliquer.

### **E. 5.6**

Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas que le droit suisse ou le droit interne français s'opposerait - pour d'autres motifs que ceux examinés dans les considérants précédents - à la transmission à l'étranger des documents litigieux (cf. supra consid. 4.6) ni que la demande constituerait une pêche aux renseignements prohibés (cf. supra consid. 4.4). S'agissant du principe de spécialité (propre à l'assistance), le Tribunal relève qu'au ch. 4 du dispositif de sa décision du 9 octobre 2019, l'autorité inférieure a spécifié que l'autorité fiscale française était avisée que les informations transmises étaient soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue ultérieurement à cette décision (cf. supra consid. 4.7), l'AFC devra préciser que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées que dans le cadre d'une procédure relative au recourant 1, seule personne nommément désignée dans les requêtes de l'autorité fiscale française, à l'exclusion de quiconque d'autre.

### **E. 6**

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. En conséquence, le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

### **E. 7.1**

Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (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. 7.2**

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

### **E. 8**

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 est porté à la page suivante)

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