



Cour I
A-4441/2021

Arrêt du 7 avril 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Raphaël Gani, Jürg Steiger, juges,
Renaud Rini, greffier.

Parties

1. A. _____,
2. B. _____,
les deux représentés par
Maître Bruno Ledrappier,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a La Direction nationale des vérifications de situations fiscales (ci-après : la DNVSF ou l'autorité requérante) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...), à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée 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 (CDI CH-FR, RS 0.672.934.91).

A.b Dans sa requête, la DNVSF a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de A._____ (ci-après : la personne concernée), qu'elle considère comme un résident fiscal français, pour la période allant du (...) 2018 au (...) 2018. La demande d'assistance fait état d'une adresse en France de la personne concernée (ch. 6 de la demande d'assistance). L'autorité requérante a expliqué qu'elle disposait d'éléments selon lesquels la personne concernée détiendrait le compte bancaire n°(...) auprès de C._____ (ci-après : C._____). Ce compte n'a pas été déclaré auprès de l'autorité requérante et, malgré la demande de celle-ci, la personne concernée n'a fourni aucun renseignement à ce sujet. L'autorité requérante a indiqué que la demande présentée vise à obtenir les relevés du compte en cause afin de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés et que les renseignements demandés sont nécessaires pour établir le montant des impôts éludés en France.

A.c Dans le but de contrôler et de recouvrer l'impôt sur le revenu 2018 ainsi que l'impôt sur la fortune immobilière 2018 qui seraient dus par la personne concernée (cf. ch. 9 et 10 de la demande d'assistance), l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

Pour le compte n° (...) détenu auprès de C._____ :

a) Veuillez communiquer :

1. Les états de fortune au (...) de l'année 2018 ;
2. Les relevés sur la période du (...) 2018 au (...) 2018, 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) ;

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

Par ailleurs, l'autorité requérante a déclaré dans sa demande d'assistance administrative que :

- (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 Par ordonnance de production du 17 mai 2021, l'AFC a demandé à C._____ de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. C._____ a en outre été priée d'informer la personne concernée ainsi que les éventuelles personnes habilitées à recourir 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.b Par entretiens téléphoniques des 20 et 21 mai 2021, C._____ a demandé et transmis à l'AFC des informations complémentaires au sujet de l'envoi du courrier d'information à la personne concernée tenant notamment au fait que la personne concernée a souhaité que toute correspondance à son égard s'effectue en « banque restante ».

B.c Par courrier du 3 juin 2021 adressé à l'AFC, C._____ a fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative. Elle a également expliqué qu'elle était dans l'impossibilité de transmettre physiquement les courriers destinés à ses clients, à savoir la personne concernée et son épouse, B._____ (ci-après : la personne habilitée à recourir), ceux-ci étant en banque restante. Elle avait par conséquent déposé lesdits courriers auprès de son service banque restante.

B.d Par entretien téléphonique du 8 juin 2021, l'AFC a demandé à la C._____ des renseignements complémentaires au sujet de la carte bancaire (...) dont la personne concernée était titulaire et au sujet des données personnelles de la personne habilitée à recourir.

B.e Par ordonnance de production du 8 juin 2021, l'AFC a demandé à D._____ de produire, dans un délai de dix jours, les relevés concernant la carte bancaire (...) dont la personne concernée était titulaire.

B.f Par lettre et courriel du 9 juin 2021, Maître Bruno Ledrappier a annoncé à l'AFC avoir été mandatée pour représenter les intérêts de la personne concernée et de la personne habilitée à recourir et a requis la consultation des pièces du dossier. Deux procurations, l'une pour le compte de la personne concernée et l'autre pour le compte de personne habilitée à recourir, toutes deux signées par la personne habilitée à recourir étaient jointes au courrier.

B.g Par courrier du 11 juin 2021, D._____ a fourni les informations requises par l'AFC.

B.h Par courrier et courriel du 21 juin 2021, Maître Ledrappier a transmis à l'AFC, sur requête de celle-ci du 16 juin 2021, des renseignements complémentaires au sujet de la situation de la personne concernée, actuellement détenue en (...).

C.

C.a Par courrier du 21 juin 2021, l'AFC a indiqué à Maître Ledrappier les informations concernant la personne habilitée à recourir qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante accompagnées des documents utiles et l'a informé du fait que sa mandante pouvait, 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 concernant la personne habilitée à recourir à Maître Ledrappier pour consultation, sous forme électronique.

C.b Par courrier du 2 juillet 2021, l'AFC a informé Maître Ledrappier qu'elle estimait que la personne concernée n'était pas valablement représentée dans la procédure d'assistance. Il se justifiait dès lors que l'accès au dossier la concernant ne soit pas accordée à Maître Ledrappier et que la décision finale à l'égard de la personne concernée soit publiée dans la Feuille fédérale.

C.c Par courrier du 2 juillet 2021, Maître Ledrappier a transmis ses observations à l'AFC en s'opposant, au nom de sa mandante, la personne habilitée à recourir, à tout envoi d'informations à l'autorité requérante. Par courrier du même jour adressé à l'AFC, Maître Ledrappier a requis l'accès au dossier de la procédure au nom de la personne concernée.

C.d Par courrier et courriel du 7 juillet 2021, Maître Ledrappier a transmis à l'AFC une procuration attestant de ses pouvoirs de représentation de la personne concernée, signée par celle-ci.

C.e Par courrier du 9 juillet 2021, l'AFC a indiqué à Maître Ledrappier les informations concernant la personne concernée qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante accompagnées des documents utiles et l'a informé du fait que sa mandante pouvait, 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 concernant la personne concernée à Maître Ledrappier pour consultation, sous forme électronique.

C.f Par courrier du 9 août 2021, dans le délai prolongé par l'AFC, Maître Ledrappier a transmis ses observations à l'AFC en s'opposant, au nom de sa mandante, la personne concernée, à tout envoi d'informations à l'autorité requérante.

D.

Par décisions finales du 1^{er} septembre 2021, notifiées à la personne concernée et à la personne habilitée à recourir par l'intermédiaire de leur mandataire commun, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par C._____ et D._____.

E.

E.a Par deux mémoires du 4 octobre 2021, la personne concernée (ci-après : recourant 1) et la personne habilitée à recourir (ci-après : recou-

rante 2 ; avec le recourant 1 ci-après : les recourants) agissant par l'intermédiaire de leur mandataire commun, ont interjeté deux recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre des décisions finales de l'AFC du 1^{er} septembre 2021. Par ces actes, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à ce que leurs recours soient déclarés recevables. Quant au fond, ils ont conclu, à titre préalable, à ce que l'effet suspensif soit prononcé et à ce qu'un court délai leur soit imparti pour compléter leurs moyens de preuve. Principalement, ils ont requis l'admission de leurs recours et l'annulation des décisions finales de l'AFC du 1^{er} septembre 2021. Subsidiairement, ils ont conclu à l'irrecevabilité de la demande d'assistance administrative de la DNVSF du (...).

E.b Par ordonnances du 11 octobre 2021, le Tribunal a accusé réception du recours du recourant 1 en lui attribuant le numéro de procédure A-4441/2021 et du recours de la recourante 2 en lui attribuant le numéro de procédure A-4442/2021. Le Tribunal a également informé les parties qu'il envisageait de joindre les procédures et les a invitées à se déterminer au sujet de la jonction.

E.c Par courrier du 28 octobre 2021, l'AFC a indiqué qu'elle ne s'opposait pas à la jonction des causes.

E.d Les recourants ne se sont pas déterminés sur la jonction envisagée dans le délai imparti.

E.e Par décision incidente du 11 novembre 2021, le Tribunal a ordonné la jonction des procédures A-4441/2021 et A-4442/2021 sous le numéro A-4441/2021.

E.f Dans sa réponse du 7 janvier 2022 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet des recours interjetés par les recourants et au refus de l'octroi d'un délai supplémentaire aux recourants pour compléter leurs moyens de preuve.

E.g Par réplique spontanée du 27 janvier 2022, les recourants ont notamment produit de nouvelles pièces et retiré leurs conclusions préalables visant à ce qu'un court délai leur soit imparti pour compléter leurs moyens de preuve. Pour le surplus, ils ont maintenu les conclusions principales déposées dans leurs recours du 4 octobre 2021.

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.**

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]).

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 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...), la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.3 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et art. 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.4 En l'espèce, le recourant 1 est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

1.5 S'agissant de la recourante 2, celle-ci a été informée de la procédure de première instance et a pu y prendre part (cf. Faits, let. B.c et B.f supra).

L'autorité inférieure lui a ensuite notifié la décision finale du 1^{er} septembre 2021, en qualité de personne habilitée à recourir, par l'entremise du mandataire de celle-ci. La recourante 2 dispose, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Dès lors, le Tribunal retient que la recourante 2 dispose également de la qualité pour recourir au sens des art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF.

1.6 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 (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3). L'AFC peut toutefois retirer l'effet suspensif à un éventuel recours dans une décision finale, car celle-ci n'a généralement pas pour objet une prestation pécuniaire dans le domaine de l'assistance administrative internationale. Après le dépôt du recours, la même compétence revient au TAF en tant qu'autorité de recours, à son président ou au juge instructeur (cf. art. 19 al. 3 LAAF en relation avec l'art. 55 al. 2 PA). En l'espèce, les recours ont donc un effet suspensif de par la loi et celui-ci n'a jamais été retiré. Les recourants ne disposent dès lors d'aucun intérêt digne de protection à requérir l'octroi de l'effet suspensif dans la présente cause (arrêt du TAF A-47/2020 du 12 mars 2021 consid. 1.3). Par conséquent, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur les conclusions des recourants formulées à titre préalable et visant à ce que l'effet suspensif soit prononcé.

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

2.

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).

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 et 121 V 204 consid. 6c).

2.3 En l'espèce, les recourants se prévalent en substance, en lien avec la résidence fiscale alléguée en (...) du recourant 1, de la constatation

inexacte des faits par l'autorité inférieure. Ils invoquent ensuite une violation du principe de subsidiarité par l'autorité requérante.

Le Tribunal examinera d'abord le droit applicable *ratione temporis* et *matériaie* à la demande d'assistance administrative en cause et les conditions formelles de recevabilité de celle-ci (consid. 3 infra). Il exposera ensuite les conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 4 infra), avant de traiter les griefs d'ordre matériel invoqués par les recourants relatifs à la constatation inexacte des faits par l'autorité inférieure et à la violation du principe de subsidiarité par l'autorité requérante (consid. 5 infra).

3.

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 > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2) et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions résultent de l'Avenant du 27 août 2009, en vigueur depuis le 4 novembre 2010 (RO 2010 5683).

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 1^{er} janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1).

3.3 En l'espèce, dans la mesure où la demande d'assistance en cause porte sur la période fiscale allant du (...) au (...) 2018, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable. Par ailleurs, la demande de l'autorité requérante vise à appliquer la législation française relative aux impôts visés par la Convention, soit l'impôt sur le revenu et sur la fortune (art. 2 CDI CH-FR).

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).

3.5 En l'espèce, la requête d'assistance administrative présentée par la DNVSF contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Elle mentionne en effet l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, à savoir le recourant 1, la période visée par la demande, soit l'année fiscale 2018, la description des renseignements demandés (cf. Faits, let. A.c supra), le but fiscal poursuivi, à savoir le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune immobilière ainsi que le détenteur d'informations, soit C._____.

3.6 Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que la demande d'assistance de l'autorité requérante est formellement recevable conformément à la CDI CH-FR.

4.

4.1 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 et 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat 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 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).

4.2 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 et 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 et 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative.

4.3 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. 4.1 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).

4.4 En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, 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).

4.5 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).

4.6 L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité,

sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 et 142 II 218 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3). Ainsi, une demande d'assistance administrative internationale peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne concernée (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 161 consid. 2.2.2).

4.7 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 assujettis de manière illimitée. Dans ce contexte, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis n'est pas de trancher lui-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, le conflit de résidence, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement sur lequel l'Etat requérant se fonde figure parmi ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2 et 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5 et 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7).

4.8 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. 4.4 supra). Ces informations, qui sont conçues pour éviter en principe une pêche aux renseignements, portent sur des éléments, notamment sur l'objectif fiscal visé, qui permettent d'en inférer que l'Etat requérant considère la personne visée comme faisant partie de ses contribuables. L'existence d'un assujettissement fiscal illimité dans un autre Etat que l'Etat requérant ne suffit pas pour que l'Etat requis doive exiger de l'autorité requérante qu'elle fournisse des explications sur les critères de rattachement qui justifient sa prétention, sauf à adopter une attitude de défiance à son égard (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.4 et 142 II 218

consid. 3.7 in fine), et encore moins de refuser une demande d'assistance administrative pour ce motif (cf. sur l'ensemble, arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5).

4.9 L'État requérant doit respecter le principe de subsidiarité, selon lequel l'assistance administrative n'est accordée à l'État requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). La question du respect du principe de la subsidiarité est étroitement liée au principe de la confiance, associé au principe de la bonne foi. Ainsi, à défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêts du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.3, 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.1 et 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

4.10 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3 et A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). Le Tribunal a d'ailleurs précisé que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 et A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7).

4.11 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée

en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 et A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

5.

5.1 Les recourants invoquent la constatation inexacte des faits par l'autorité inférieure, en alléguant que le recourant 1 ne serait pas résident fiscal français. Les pièces produites à l'appui de leurs recours démontreraient que le recourant 1 vivrait en (...) et qu'il y aurait le centre de ses intérêts à la fois professionnel et familial. Selon eux, aucun lien de rattachement avec la France n'existerait. Toujours en lien avec la résidence fiscale alléguée du recourant 1 en (...), les recourants invoquent l'absence de pertinence vraisemblable des renseignements requis. Selon eux, les informations bancaires recueillies ne permettraient nullement de rattacher le recourant 1 avec la France, étant donné que, sur ses comptes bancaires, seules deux dépenses auraient été effectuées en France.

5.1.1 En l'espèce, il convient de relever au préalable que la demande de l'autorité requérante ne peut être qualifiée d'incomplète et d'erronée du seul fait de la résidence fiscale alléguée du recourant 1 en (...) durant la période concernée. En effet, selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une résidence fiscale dans un Etat autre que l'Etat requérant ne constitue pas une circonstance de nature à rendre la demande d'assistance manifestement erronée ou incomplète et à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 4.7 supra).

5.1.2 Ensuite, la contestation par les recourants de leur résidence fiscale en France et donc de leur assujettissement fiscal constituent des questions de fond, que ni l'AFC ni le Tribunal n'ont à trancher (cf. consid. 4.5 supra). Les différentes pièces produites par les recourants ne sont pas de nature à remettre en cause les circonstances évoquées par l'autorité requérante

et ainsi la bonne foi de celle-ci. Elles n'excluent en rien l'existence possible d'une résidence dans un autre Etat, en l'occurrence la France. Il appartient aux recourants de produire ces pièces, voire plus généralement de faire valoir leurs griefs de fond relatifs à leur résidence fiscale devant les juridictions françaises (cf. consid. 4.5 supra).

5.1.3 Il ressort enfin de la demande d'assistance en cause que l'autorité requérante considère que le recourant 1 est résident fiscal français en se fondant implicitement sur l'adresse de celui-ci à (...) en France. Cette revendication de résidence fiscale n'a pas à être remise en cause, ni sous l'angle de la bonne foi de l'Etat requérant, ni sous l'angle de la pertinence vraisemblable. En effet, la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (cf. consid. 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 de la demande d'assistance en cause et à attester la bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 4.8 supra). Dans la mesure où il n'est ni établi ni allégué que le recourant 1 est assujéti à l'impôt de manière illimitée en Suisse, celle-ci ne doit pas 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 et ne doit pas non plus vérifier le critère de rattachement à l'impôt en France (cf. consid. 4.7 supra).

5.1.4 Toujours au titre de la pertinence vraisemblable, le Tribunal rappelle que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 4.3 supra). En l'espèce, l'objet de la demande d'assistance en cause est le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune immobilière du recourant 1 pour l'année 2018. Considérant le recourant 1 comme un résident fiscal français, la DNVSF a demandé des renseignements concernant des comptes bancaires détenus par celui-ci en Suisse afin de déterminer le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés. Ces informations permettront potentiellement à l'autorité requérante de déterminer et imposer le revenu et la fortune du recourant 1 pour l'année 2018 en France. Le Tribunal constate ainsi qu'il existe un rapport entre l'état de fait décrit dans la demande d'assistance de l'autorité requérante et les documents requis et que ceux-ci sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure menée par l'autorité requérante. L'allégation des recourants selon laquelle seules deux dépenses auraient été effectuées en

France d'après les relevés bancaires des comptes du recourant 1 est à cet égard indifférente.

5.1.5 Au vu de ces éléments, l'AFC a correctement constaté les faits en l'espèce. L'autorité inférieure s'est à juste titre fiée aux éléments de fait avancés par l'autorité requérante et n'a, de la sorte, pas constaté ceux-ci de façon inexacte. Par ailleurs, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la bonne foi et de la norme de la pertinence vraisemblable par l'autorité requérante.

5.2 Les recourants estiment que le recourant 1 n'aurait pas fait l'objet d'un contrôle fiscal préalable à la demande d'assistance administrative de l'autorité requérante. Il n'y aurait ainsi pas d'épuisement des sources d'informations internes. Selon les recourants, la demande d'assistance française ne donne aucune précision quant au contrôle fiscal préalable dont aurait fait l'objet le recourant 1. Ils avancent que l'incarcération de celui-ci l'empêcherait de recevoir une quelconque demande de la part des autorités françaises.

5.2.1 En l'espèce, l'autorité requérante a expressément mentionné dans sa requête avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par le droit national, à l'exception des moyens qui demanderaient un effort disproportionné (cf. Faits, let. A.c supra). Les allégations des recourants tenant à l'absence de contrôle fiscal en France sont dépourvues d'éléments concrets. Elles ne sont ainsi pas de nature à faire naître des doutes sérieux susceptibles de remettre en cause la déclaration de l'autorité requérante. Par ailleurs, il n'est pas établi que l'incarcération en (...) du recourant empêcherait celui-ci de faire l'objet d'un contrôle fiscal et de participer à la procédure fiscale française. De surcroît, il est rappelé que le principe de subsidiarité ne requiert de toute manière pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et qu'il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance administrative à la Suisse, a fortiori lorsque celui-ci est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger (cf. sur l'ensemble, consid. 4.10 supra).

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

6.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que les

décisions litigieuses satisfont aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Les recours s'avèrent dès lors mal fondés et doivent par conséquent être rejetés, dans la mesure de leur recevabilité (cf consid. 1.6 supra).

7.

Les recourants qui succombent doivent supporter solidairement les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 7'500 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 7'500 francs déjà versée.

8.

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).

9.

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)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Les recours sont rejetés, dans la mesure de leur recevabilité.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 7'500 francs (sept mille cinq cents francs), sont mis solidairement à la charge des recourants. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 7'500 francs (sept mille cinq cents francs), déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé aux recourants et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Renaud Rini

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. 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. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)