



Cour I
A-1570/2020

Arrêt du 9 novembre 2022

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Raphaël Gani, Jürg Steiger, juges,
Valérie Humbert, greffière.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____ **SA**,
les deux représentés par
H. _____, G. _____ SA,
1211 Genève 6,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR),
décision du 20 février 2020

Faits :**A.**

En date du (...) 2018, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : DGFIP ou autorité requérante ou autorité fiscale française) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) une demande d'assistance administrative en matière fiscale pour les années 2014 et 2015 concernant A. _____, né le (...), et pour lequel elle indiquait une adresse en Z. _____ (pce 1 AFC).

A l'appui de sa demande, l'autorité requérante a expliqué en substance procéder au contrôle du dossier fiscal de A. _____, lequel dépose uniquement des déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune en France se déclarant résident suisse. Elle présumait qu'en fait, A. _____ serait fiscalement domicilié en France au motif qu'il est célibataire, propriétaire d'un bien immobilier en Z. _____ et détenteur de 40% des parts de la SCI C. _____. A cela s'ajoute qu'il exerçait sa profession d'agent sportif de joueurs à travers la société B. _____ SA dont il serait l'associé unique et que cette activité serait exclusivement exercée auprès de joueurs de football évoluant en France.

Afin de pouvoir établir le montant d'éventuels avoirs et revenus non déclarés et établir le montant des impôts éludés, l'autorité fiscale française requerrait que lui soit transmis les réponses et les renseignements suivants au sujet de la société B. _____ SA, sise à Y. _____ :

« a) La société B. _____ [sic] est-elle connue de la part des autorités fiscales suisses. Veuillez indiquer les moyens matériels et humains dont dispose la société B. _____ [sic] pour exercer son activité d'agent de joueurs. Veuillez communiquer le détail des immobilisations corporelles, les différents contrats de travail, déclarations d'embauches et de licenciements des salariés, les abonnements téléphoniques et internet ainsi que tout document permettant d'établir une activité au siège de la société en Suisse.

b) Veuillez préciser si la société est domiciliée à une adresse de domiciliation. Veuillez produire soit le contrat de domiciliation soit le bail de location du local professionnel.

c) Cette société est-elle soumise à des obligations déclaratives fiscales ? La société suisse est-elle soumise au régime fiscal de droit commun ou à un autre régime ? Le cas échéant, merci de préciser la nature de ce régime. Quel est son taux d'imposition sur les bénéfices et quel est le montant d'impôt payé (fédéral, cantonal et communal) au titre de 2014 et 2015 ?

d) Veuillez produire une copie du compte clients de la société ainsi que les factures adressées aux clients.

e) Veuillez indiquer si M. A. _____ dispose d'un compte courant d'associé dans la société B. _____ [sic]. Dans l'affirmative, veuillez transmettre la copie du détail de ce compte courant d'associé détaillant les dépôts et retraits.

f) Veuillez produire le détail de tous les versements (distributions, jetons de présence, remboursement de frais, rémunération...) au profit de M. A. _____ ainsi que les modalités de versement (date, banque, compte, titulaire).

g) Veuillez produire une copie de tous les contrats, conventions signés par M. A. _____ ou à son profit. »

B.

B.a En réponse à l'ordonnance de production de l'AFC du 30 mai 2018, la fiduciaire G. _____ SA, par deux plis séparés du 11 juin 2018, a, d'une part, informé être mandatée pour représenter A. _____ et, d'autre part, transmis les réponses et éléments demandés desquels il ressort notamment que la société B. _____ SA, créée en décembre 2014, est domiciliée dans les locaux de la fiduciaire, étant au bénéfice d'un contrat de sous-location pour certains espaces. La mandataire a précisé s'opposer d'ores et déjà à la transmission des informations demandées.

B.b Faisant suite à l'ordonnance de l'AFC du 30 mai 2018, l'Administration fiscale du canton de Y. _____ a produit, le 15 juin 2018, les documents en sa possession et répondu aux questions dans la mesure des informations en sa connaissance.

B.c Le 31 juillet 2018, la fiduciaire G. _____ SA a précisé, procuration à l'appui, être également constituée pour la défense des intérêts de la société B. _____ SA.

B.d Répondant aux courriels de l'AFC des 21 août et 11 septembre 2018 exigeant des productions complémentaires, la société B. _____ SA, par sa mandataire, a produit par voie électronique les 31 août et 24 septembre 2018 les éléments manquants, en particulier les coordonnées du compte bancaire sur lequel était versé le salaire de A. _____.

B.e Par courriel du (...) 2018, l'AFC a interpellé l'autorité requérante au sujet de sa demande d'assistance, rappelant que lors d'une première demande le (...) 2017 concernant également A. _____, pour la même période fiscale, elle avait affirmé ne pas souhaiter domicilier fiscalement l'intéressé en France mais envisageait d'imposer ses revenus perçus en France. Dès lors, l'AFC demandait de lui indiquer quels étaient les éléments qui l'avaient conduite à considérer nouvellement que A. _____ aurait été résident fiscal français pour les années 2014 et 2015.

Par courriel du (...) 2019, survenu après un rappel de l'AFC le 27 décembre 2018, l'autorité fiscale française a répondu :

« Il y a eu deux demandes distinctes auprès de vos services :

La première concernant M. A. _____ dans le cadre de sa domiciliation fiscale (demande xxxx) et pour laquelle vous nous avez répondu qu'il avait une obligation illimitée en Suisse mais sans nous donner les montants imposés ni la nature des revenus.

La seconde concernant la société B. _____ n° xxxxxx pour laquelle nous n'avons toujours pas de réponse. Nous avons besoin de savoir si la société suisse B. _____ a des moyens matériels et humains, si elle n'exerce pas de manière prépondérante une activité industrielle et commerciale et si M. A. _____ contrôle directement ou indirectement cette société. La demande datant de mai 2018 visait à obtenir des éléments afin de pouvoir le domicilier en France, les mentions porté[e]s sur la demande étaient au conditionnel.

Faute de réponse à la demande xxxxxx, nous n'avons pas d'éléments suffisants pour le domicilier en France. En revanche, nous avons notifié une rectification sur le fondement de l'article 155A du Code général des impôts (dispositif anti-abus qui permet à l'administration fiscale d'assujettir à l'impôt en France une personne qui y rend des prestations de services facturées par l'intermédiaire d'une entité étrangère interposée) et à ce titre il serait intéressant de savoir si les montants que nous taxons en France ont été déjà déclarés en Suisse par M. A. _____ mais vous ne nous avez fourni aucun détail sur la nature des sommes imposées. »

B.f En réponse à une question complémentaire de l'AFC, la société B. _____ SA, par sa représentante, a expliqué que dès lors qu'elle a été constituée fin 2014, l'activité dépendante de A. _____ n'avait débuté que le 1^{er} janvier 2015, si bien qu'il n'y avait aucun contrat de travail ni de salaire versé pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2014. Elle relevait qu'à cette date, A. _____ était imposé à la dépense dans le canton de Vaud.

C.

C.a Par courrier du 17 octobre 2019, l'AFC a notifié à la mandataire commune de A. _____ et de la société B. _____ SA la teneur des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité fiscale française lui impartissant un délai pour déposer ses observations et/ou consentir à la transmission.

C.b Dans leur prise de position conjointe du 29 octobre 2019, A. _____ et la société B. _____ SA se sont opposés à la transmission des informations, faisant valoir en substance l'absence de pertinence vraisemblable des renseignements requis, une violation du principe de l'interdiction de la pêche aux renseignements et de ceux de la subsidiarité, de la proportionnalité ainsi que de la bonne foi.

C.c Par décision finale du 20 février 2020, l'AFC (ci-après : aussi autorité inférieure ou autorité requise) a dit vouloir transmettre à l'autorité requérante les informations demandées, telles que présentées dans son courrier du 17 octobre 2019. Elle a rejeté les griefs de A. _____ et de la société B. _____ SA.

D.

D.a Par acte du 20 mars 2020, A. _____ (recourant 1) et la société B. _____ SA (recourante 2), dûment représentés, interjettent recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF ou Tribunal) à l'encontre de cette décision dont ils requièrent l'annulation, concluant principalement au rejet de la demande d'assistance et, subsidiairement, au renvoi à l'autorité inférieure pour nouvelle décision.

D.b A l'appui de leurs conclusions, les recourants relèvent l'acharnement des autorités fiscales françaises qui avaient déjà déposé une première demande en décembre 2017 à l'égard du recourant 1, se prévalent de l'absence de vraisemblable pertinence des informations requises et d'une violation du principe de la bonne foi dans la mesure où, d'une part, l'année 2014 serait atteinte par la prescription en France et, d'autre part, la France n'aurait aucune compétence pour imposer les salaires perçus en Suisse d'un résident suisse, étant précisé que le recourant est salarié d'une société suisse, qu'il s'acquitte – comme la recourante 2 – de ses obligations fiscales en Suisse et qu'il séjourne moins de 183 jours par an en France. Les recourants soutiennent également que la demande d'assistance constituerait une pure pêche aux renseignements dès lors que l'autorité requérante ne fournit aucun élément permettant de soupçonner que A. _____

percevrait des revenus imposables en France. Ils voient encore une violation du principe de subsidiarité dans le fait que l'autorité fiscale française a obtenu du recourant 1 les documents nécessaires lui ayant permis de prononcer la proposition de rectification du xx.xx. 2018, laquelle aurait mis un terme au contrôle fiscal le concernant. La demande d'assistance serait également disproportionnée, son but ne pouvant tout simplement pas être atteint.

D.c Dans sa réponse au recours du 13 mai 2020, l'autorité inférieure rejette les arguments des recourants relevant en substance qu'ils confondent le but de la première demande d'assistance avec celui de la deuxième, objet du présent recours.

D.d Par ordonnance du 25 mars 2022, le TAF invite l'autorité inférieure à produire la lettre de transmission du 24 août 2018 dont il est fait référence dans la demande de précision qu'elle a adressée à l'autorité requérante le (...) 2018, ce qui fut fait le 29 mars suivant,

Les autres faits et allégations des parties seront, pour autant que besoin, repris dans les considérants en droit qui suivent.

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, 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 [LAAF, RS 651.1]). Il est donc compétent pour connaître de la présente affaire.

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).

1.3 Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), par les destinataires de la décision litigieuse, lesquels possèdent un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

2.

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).

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).

3.

Le Tribunal, après avoir présenté les bases légales sur lesquelles reposent 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 5.6) et passera en revue les autres conditions de l'assistance (cf. *infra* consid. 5.7).

4.

4.1

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 > 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).

4.1.2

4.1.2.1 Le principe de la bonne foi s'applique (aussi appelé principe de la confiance), 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).

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).

4.2

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).

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).

4.3

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 : Revue de droit fiscal et de droit administratif {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).

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).

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. 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). Autrement dit, les objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale étrangère ou aux éventuels obstacles procéduraux qui, selon le droit de l'Etat requérant, s'opposeraient à l'utilisation des renseignements requis doivent être adressés aux autorités de cet Etat (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.6, 142 II 161 consid. 2.2, 142 II 218 cons 3.6 ; arrêt du TF 2C_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1). Ce principe vaut notamment aussi pour la question de la prescription selon le droit de l'Etat requérant (cf. arrêts 2C_662/2021 et 2C_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4 ss, 2C_800/2020 du 7 octobre 2020 consid. 4 et 6.3 i.f.). Il n'en va autrement que lorsqu'il existe des raisons de penser que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère ou qu'il existe d'autres vices graves (cf. arrêts du TF 2C_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1, 2C_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.3, 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4 i.f.).

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 État 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).

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 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, 142 II 218 consid. 3.7).

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).

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).

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 2^{ème} par. du Protocole additionnel

CDI CH-FR ; ATF 144 II 206 consid. 4.2, 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « fishing expeditions » – comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. *supra* consid. 4.3) 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 ; cf. *supra* consid. 4.2.2).

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).

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).

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 de droit fiscal suisse [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).

5.

5.1 En l'espèce, pour ce qui est de la forme de la demande, le Tribunal observe qu'elle est conforme aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel CDI CH-FR (cf. *supra* consid. 4.2.1) dans la mesure où elle mentionne le nom de la personne concernée (ch. 4 de la demande), les détenteurs des informations (ch. 5 de la demande), les impôts concernés et la période visée (ch. 7 de la demande), le but de la demande (ch. 8 et 9 de la demande) ainsi qu'une description des renseignements demandés (ch. 10 de la demande). 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).

5.2

5.2.1 Les recourants prétendent dans un premier grief que l'autorité requérante ne serait pas de bonne foi au motif que le recourant 1 aurait déjà fait l'objet d'une première demande d'assistance en décembre 2017 et que les autorités fiscales françaises s'acharneraient sur lui sans fondement. A l'appui, ils se réfèrent au fait que l'autorité inférieure a requis des éclaircissements auprès de l'autorité requérante au sujet de la deuxième demande, objet du présent litige.

5.2.2 Il convient tout d'abord de rappeler la chronologie des deux demandes d'assistance. La première, datée du (...) 2017, bien que concernant également le recourant 1 pour la même période fiscale 2014-2015, n'avait pas pour but de domicilier fiscalement celui-ci en France. L'Etat requérant cherchait essentiellement à établir le montant des revenus perçus par lui en France et à les imposer, relevant que celui-ci était propriétaire d'un bien immobilier en France, situé en Z._____. En conséquence, l'autorité fiscale française demandait si le recourant 1 était connu des autorités fiscales suisses et, cas échéant, la production de la copie de ses éventuelles déclarations de revenus et avis d'imposition pour les années visées ainsi que le montant de l'impôt payé par lui.

Avant d'obtenir la réponse à cette demande, l'autorité fiscale française a déposé le 3 mai 2018 une deuxième demande de laquelle il ressort qu'elle procédait à l'examen de la domiciliation fiscale du recourant 1 et cherchait à connaître les avoirs et revenus non déclarés en France par celui-ci. Elle fondait ses soupçons non seulement sur la propriété – déjà indiquée dans la première requête – dont le recourant 1 dispose en Z._____ mais aussi sur les faits qu'il possède 40% de la société civile française immobilière (SCI) C._____ et qu'il exerce sa profession d'agent sportif de joueurs à travers la société suisse B._____ SA, dont il serait l'associé unique, et que cette activité serait exclusivement exercée auprès de joueurs de football évoluant en France.

Par courrier de transmission du 24 août 2018, l'autorité inférieure a répondu à la première demande du (...) 2017 en indiquant que le recourant 1 était assujéti à l'impôt dans le Canton de Vaud de manière illimitée en tant que résident fiscal vaudois pour l'ensemble de la période concernée. Aucun revenu de source française ne ressortait des déclarations d'impôt et des décisions de taxation le concernant, lesquelles n'étaient pas transmises.

Le (...) 2018, l'autorité inférieure a demandé des éclaircissements à l'autorité requérante au sujet de sa deuxième demande, laquelle, après rappel, a répondu le (...) 2019 (cf. *supra* partie « Faits » let. B.e).

Il s'ensuit que l'argumentation des recourants est sans aucune consistance dans la mesure où ils ne démontrent d'aucune manière en quoi, dans le contexte qui vient d'être rappelé, le fait de déposer une nouvelle demande – au demeurant à une date où l'issue de la première demande n'était pas encore connue de l'autorité requérante – serait constitutif d'une violation du principe de la bonne foi, laquelle, il faut le rappeler, est présumée et ne

peut être réfutée par de simples suppositions (principe de la confiance, cf. *supra* consid. 4.1.2). De plus, compte tenu du fait que l'autorité inférieure a transmis la réponse à la première demande d'assistance le 24 août 2018, soit à une date ultérieure au dépôt de la deuxième demande, elle était légitimée à s'interroger sur la pertinence de cette nouvelle demande et à inviter l'autorité requérante à s'expliquer à cet égard ; la réponse de cette dernière a levé tous ses éventuels doutes.

5.3 Dans un deuxième grief, les recourants soutiennent que la demande constituerait une pure pêche aux renseignements dès lors qu'elle ne repose sur aucun élément concret.

Là encore, on se saurait suivre leur raisonnement. S'il est vrai que la première demande – qui avait reçu une réponse sommaire de l'autorité inférieure, laquelle n'avait au demeurant transmis aucun document – reposait sur un état de fait peu explicite, la deuxième fait très clairement état des éléments qui justifient les soupçons de l'autorité inférieure et expose les définitions légales topiques qui permettent de domicilier fiscalement une personne en France. On comprend dès lors aisément que l'autorité requérante cherche à savoir si le recourant 1 n'aurait pas la totalité de son centre d'intérêt économique en France, au vu de ses activités et de ses propriétés mobilière et immobilière dans ce pays.

5.4 Les recourants se plaignent d'une violation du principe de subsidiarité au motif notamment que l'autorité requérante a mené des entretiens avec le recourant 1 dans le cadre de l'examen contradictoire de sa situation fiscale *après* avoir déposé la demande d'assistance, ce qui prouverait qu'elle n'avait pas épuisé les sources internes. Ce faisant, ils perdent de vue que l'autorité fiscale française a déclaré au chiffre 12 de sa demande avoir utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées. En vertu du principe de la confiance qui gouverne les rapports entre les parties à une CDI (cf. *supra* consid. 4.1.2.2), l'Etat requis – en l'espèce la Suisse, agissant par l'AFC – n'a pas à remettre en question cette déclaration. De plus, outre le fait que le principe de subsidiarité n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. *supra* consid. 4.5), ce principe protège principalement l'Etat requis dans la mesure où celui-ci ne doit pas avoir la charge de rechercher des renseignements qui auraient aisément pu être obtenus par l'Etat requérant en vertu de sa législation interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). Les recou-

rants ne peuvent donc en tirer aucun avantage dans la mesure où il reviendrait avant tout à l'Etat requis de se plaindre s'il estime que le principe de subsidiarité n'a pas été respecté.

5.5

5.5.1 Les arguments selon lesquels la demande serait dénuée de pertinence vraisemblable dès lors que l'année 2014 serait prescrite et que l'autorité requérante ne peut formuler aucune prétention à l'égard du recourant 1 pour l'année 2015 car celui-ci est soumis à l'impôt illimité en Suisse ne sont d'aucun secours aux recourants.

5.5.2 On rappellera 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). Dans ce contexte, la Suisse comme Etat requis n'a pas à examiner la portée d'un acte de droit interne français, pas plus qu'elle n'a à vérifier si les critères de rattachement auxquels se réfère l'autorité requérante pour prétendre à l'assujettissement de la personne concernée sont effectivement réalisés. Elle doit se limiter au constat que ceux-ci sont prévus par la CDI qui les lie (cf. *supra* consid. 4.3.3.1), ce qui est le cas de l'espèce. En effet, l'autorité requérante se prévaut de l'art. 4B du code général des impôts français pour étayer sa demande, faisant valoir en substance que malgré le domicile du recourant 1 en Suisse, celui-ci pourrait être considéré comme fiscalement domicilié en France aux termes de cette disposition, du moment que, bien que salarié par une entreprise suisse, la totalité de son activité est déployée en France. En conséquence, le recourant 1 est soupçonné d'être un résident français au sens de l'art. 4 al. 1 CDI CH-FR. Si la procédure menée en France aboutit à un conflit de résidence, il y aura lieu de résoudre le cas par l'application de l'art. 4 al. 2 CDI CH-FR. Cela étant, cette étape n'est pas l'objet de la présente procédure et elle ne saurait être effectuée en quelque sorte à titre préjudiciel par l'Etat requis afin d'éviter à la personne concernée une procédure qu'elle devra mener devant l'autorité fiscale française qui élève des prétentions à son égard.

5.5.3 Les recourants doivent donc être déboutés sur ce point comme sur celui de la prescription qui n'a pas à être examinée par l'Etat requis (cf. *supra* consid. 4.3.3). En effet, si l'AFC ou le Tribunal de céans examinait ou clarifiait cette question, il préjugerait de la procédure fiscale dans l'Etat

requérant, ce qui serait incompatible avec le but de la procédure d'assistance administrative. Partant, il n'appartient pas à la Cour de céans de se déterminer sur une éventuelle prescription des impôts concernés par la demande litigieuse. Les recourants pourront, le cas échéant, faire valoir leurs moyens procéduraux devant les autorités compétentes françaises. A cela s'ajoute que les recourants ne prétendent pas qu'il ne leur sera plus possible de soulever l'exception de prescription devant les autorités compétentes françaises. Il n'apparaît pas non plus, et par ailleurs les recourants ne l'allèguent pas, que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère en relation avec l'exception de prescription ou qu'il pourrait exister d'autres vices graves.

5.5.4 Dans le contexte de l'exigence de la pertinence vraisemblable, on pourrait tout au plus se demander si les informations que l'autorité inférieure envisage de transmettre concernant le régime fiscal, le taux d'imposition et le montant de l'impôt payé par la recourante 2 sont de nature à contribuer à éclairer la situation fiscale du contribuable visé par la demande, soit le recourant 1. Cela étant dit, ces renseignements – demandés par l'autorité requérante – sont en lien avec l'enquête et on ne peut exclure qu'ils soient aptes à faire avancer celle-ci. En effet, l'on comprend que l'autorité fiscale française cherche entre autres à taxer chez le prestataire réel en France, en l'espèce le recourant 1, agent sportif, les sommes perçues par la société interposée, soit la recourante 2, au titre de fournisseuse de services liés à la gestion des intérêts financiers et commerciaux des sportifs. En fait, il ressort des explications qu'elle a données suite à la demande de l'AFC, qu'elle a déjà notifié une rectification allant dans ce sens au recourant 1 mais qu'elle souhaite vérifier si les montants sont corrects et s'ils ont déjà été imposés en Suisse. Or, une demande d'assistance peut aussi servir à confirmer ou compléter des éléments déjà en main de l'autorité requérante.

Par conséquent, et au vu de ce qui précède, il y a lieu de considérer que les informations que l'autorité inférieure entend livrer à l'autorité requérante au sujet des recourants sont vraisemblablement pertinentes.

5.6 Quant au principe de proportionnalité dont les recourants invoquent la violation dans un grief indépendant, on ne peut que leur rappeler que ce principe est concrétisé en matière d'assistance par l'interdiction de la pêche aux renseignements et par l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. *supra* consid. 4.4). Dès lors que ces deux conditions sont satisfaites en l'espèce, il faut considérer que la transmission des renseignements demandés respecte le principe de la proportionnalité.

5.7 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)

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.

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.

7.

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.

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*).

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.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les renseignements transmis dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisés que dans le cadre d'une procédure relative au recourant 1, à l'exclusion de quiconque d'autre.

3.

Les frais de procédure, arrêtés à 5'000 francs, sont mis à la charge des recourants. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

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 :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

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)