



## Arrêt du 26 août 2020

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Annie Rochat Pauchard, Daniel Riedo, juges,  
Jean-Luc Bettin, greffier.

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
tous deux domiciliés (...),  
représentés par Maître Robert Fox, (...),  
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).

**Faits :****A.**

**A.a** En date du (...), la Direction générale des finances publiques de la République française (ci-après : DGFIP, autorité fiscale française ou autorité requérante) adressa à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) une demande d'assistance administrative en matière fiscale, basée sur 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), se rapportant à la période allant du (...) au (...) et faisant référence à A. \_\_\_\_\_ et à son épouse, B. \_\_\_\_\_.

**A.b** La DGFIP indiqua procéder au contrôle de la situation fiscale de A. \_\_\_\_\_ et de son épouse, B. \_\_\_\_\_, se déclarant tous deux résidents fiscaux des Bahamas au titre des années (...), (...) et (...) et ayant souscrit des déclarations de revenus en France en n'indiquant que les revenus de sources françaises et aucune déclaration relative à l'impôt de solidarité sur la fortune au titre des années (...) à (...). L'autorité fiscale française précisa que les intéressés étaient « *susceptibles de voir leur résidence fiscale retenue en France au titre des années (...), (...) et (...)* » en raison du fait, d'une part, que A. \_\_\_\_\_ est administrateur et actionnaire indirect à 72 % de la société française de (...) C. \_\_\_\_\_ SA et, d'autre part, que le couple est, par le truchement de sociétés civiles immobilières (SCI), propriétaire de biens immobiliers d'une valeur brute totale supérieure à cinq millions d'euros.

**A.c** Les renseignements requis auprès de l'AFC au sujet de A. \_\_\_\_\_ et de B. \_\_\_\_\_ furent libellés de la manière suivante :

« 1/ *Les contribuables sont-ils connus des autorités fiscales de Suisse ?*

*Dans l'affirmative, le service souhaiterait obtenir*

2/ *Les adresses successives auxquelles ils sont connus, et depuis quelle date ;*

3/ *Le montant et la nature de l'ensemble des revenus déclarés (les documents attestant à la fois de l'imposition des revenus et de leur règlement effectif sont souhaités) en [...] et [...];*

4/ *Le montant et la nature du patrimoine détenu en Suisse au 1<sup>er</sup> janvier des années [...] à [...].*

**B.**

**B.a** Par ordonnance de production du 18 avril 2018, l'AFC, estimant la demande de l'autorité requérante recevable, invita l'Administration des impôts du canton de Vaud à lui fournir les réponses aux questions contenues dans la demande formulée par la DGFIP pour la période allant du (...) au (...).

**B.b** Par courriers, respectivement courriels, datés des 25 avril, 8 mai et 16 juillet 2018, l'Administration des impôts du canton de Vaud communiqua à l'AFC ses réponses aux questions posées par la DGFIP ainsi que plusieurs documents ayant trait à la situation fiscale des époux A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ dans le canton de Vaud, à savoir les avis de taxation des années (...) à (...) ainsi que les déclarations d'impôts déposées par les pré-nommés entre (...) et (...).

**C.**

**C.a** Par courriers datés du 18 juillet 2018, l'AFC informa A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative portant sur leur situation fiscale en France (impôt sur le revenu et impôt sur la fortune) au cours de la période allant du (...) au (...) et leur a transmis les réponses qu'elle envisageait de porter à la connaissance de la DGFIP, leur impartissant un délai de dix jours pour consentir à la communication des informations en question, respectivement pour prendre position.

**C.b** Ni A. \_\_\_\_\_ ni B. \_\_\_\_\_ ne donnèrent suite à l'invitation de l'AFC.

**D.**

Par décision finale du 26 septembre 2018, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité fiscale française. L'AFC indiqua avoir décidé d'informer l'autorité requérante du fait que A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ étaient connus de l'Administration des impôts du canton de Vaud pour l'ensemble de la période concernée, lui communiquant au surplus leurs adresses de notification postale durant ladite période, à savoir, jusqu'au (...), (...), entre le (...) et le (...), (...), entre le (...) et le (...), (...), et, depuis le (...), (...). De plus, l'AFC décida de transmettre les avis de taxation faisant ressortir le montant et la nature du patrimoine détenu par les intéressés au 31 décembre des années (...) à (...) ainsi que leurs déclarations d'impôts pour les années (...) et (...).

**E.**

Par mémoire du 29 octobre 2018, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ (ci-après : les recourants), agissant par l'entremise de leur mandataire nouvellement constitué, M<sup>e</sup> Robert Fox, ont interjeté recours à l'encontre de la décision précitée, concluant à son annulation et au renvoi du dossier à l'AFC (ci-après : autorité inférieure), subsidiairement au rejet de la décision entreprise et à ce qu'aucune suite ne soit donnée à la requête d'assistance administrative.

Au surplus, les recourants ont requis pouvoir déposer une écriture complémentaire une fois qu'ils auraient pu consulter le dossier.

**F.**

Par réponse du 14 décembre 2018, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours.

**G.**

**G.a** Par ordonnance du 9 janvier 2019, le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal) a transmis le dossier de la cause aux recourants pour consultation et les a invités à déposer une prise de position.

**G.b** Le 2 avril 2019, les recourants ont répliqué, déclarant persister dans leurs conclusions. En annexe à leurs observations, ils ont versé une pièce complémentaire en cause, à savoir une ordonnance du Ministère public du canton de Vaud, datée du (...), prononçant la suspension – au sens de l'art. 314 du Code de procédure pénale du 5 octobre 2007 (CPP ; RS 312.0) – pour une durée indéterminée, d'une procédure pénale ouverte par A.\_\_\_\_\_ contre inconnu pour délit manqué de contrainte.

**H.**

Le 11 avril 2019, l'autorité inférieure a dupliqué.

**I.**

En tant que besoin, les autres faits pertinents seront examinés dans les considérants en droit ci-dessous.

**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 (cf. art. 33 let. d LTAF ; cf. également 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, LAAF ; RS 651.1]). Il est ainsi 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'espèces 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** Présenté dans le délai (art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, le recours interjeté par les recourants, qui disposent de surcroît tous deux de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF), est recevable, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur ses mérites.

**1.4** A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif *ex lege* (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt de la Cour de céans A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

**2.**

**2.1** Le Tribunal administratif fédéral 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 (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR / ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300). 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 (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27

consid. 3.3 ; cf. également ALFRED KÖLZ / ISABELLE HÄNER / MARTIN BERTSCH, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>ème</sup> éd., 2013, ch. 1135).

**2.2** Le recourant peut 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 ; cf. ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>ème</sup> éd., 2016, ch. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER / MICHAEL BEUSCH / LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>ème</sup> éd., 2013, ch. 2.149).

### 3.

**3.1** Dans un grief formel qu'il convient d'examiner en premier lieu (cf. ATF 132 V 387 consid. 5.1), les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendu. Ils soutiennent en substance ne plus résider « à *demeure* » (cf. mémoire de recours, p. 4) en Suisse et, de ce fait, ne pas avoir été en mesure d'exercer l'ensemble de leurs droits procéduraux, en particulier celui de consulter le dossier de la cause.

### 3.2

**3.2.1** La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst. ; RS 101]), en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.3, 142 III 48 consid. 4.4.1, 141 V 557 consid. 3, 135 I 279 consid. 2.3).

**3.2.2** L'art. 14 LAAF concrétise dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 Cst. (cf. ATF 145 II 119 consid. 4.1, arrêt du Tribunal fédéral 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 3.1). Ainsi, l'AFC doit informer, selon les modalités décrites par cette disposition, les personnes concernées et les autres personnes habilitées à recourir quant au principe de l'échange et à l'étendue des informations qu'elle entend communiquer (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; cf. également ANDREAS DONATSCH / STEFAN HEIMGARTNER / FRANK MEYER / MADELEINE SIMONEK, *International Rechtshilfe*,

unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2<sup>ème</sup> éd., 2015, p. 262). Lorsqu'une personne habilitée à recourir est domiciliée à l'étranger, l'AFC invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications (art. 14 al. 3 LAAF).

Selon l'art. 15 LAAF, les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. De manière générale, la personne doit être informée de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (cf. arrêts de la Cour de céans A-769/2015 du 23 avril 2019 consid. 1.5.1.2, A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1, et A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 [causes jointes] du 9 juillet 2015 consid. 3.2 ; cf. également CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n° 159 ad art. 14 LAAF).

**3.2.3** De nature formelle, le droit d'être entendu est une garantie de procédure primordiale, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. notamment ATF 135 I 187 consid. 2.2, 126 I 19 consid. 2d/bb). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 135 I 279 consid. 2.6.1, 133 I 201 consid. 2.2, 118 Ib 111 consid. 4b). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II précité, *ibid.*, 137 I 195 consid. 2.3.2, 136 V 117 consid. 4.2.2.2, 133 I précité, *ibid.*).

### 3.3

**3.3.1** *In casu*, l'autorité inférieure a adressé, en date du 18 juillet 2018, un courrier à chacun des recourants. Il leur a été expédié – par courrier « *A Plus* » – à leur adresse à (...). Cette missive portait à leur connaissance les éléments essentiels de la requête déposée par la DGFIP ainsi que les suites que l'autorité inférieure entendait y donner après consultation de l'autorité fiscale du canton de Vaud. A la fin de son courrier, l'autorité

inférieure octroyait un délai de dix jours aux intéressés pour donner leur consentement à la transmission des informations demandées à l'autorité fiscale française, respectivement pour prendre position sur cette réponse, y proposer des compléments, précision leur ayant au surplus été faites qu'il leur était loisible de requérir l'accès au dossier. Aucun des deux recourants n'y a donné suite.

**3.3.2** Au regard des faits exposés ci-avant, le Tribunal ne perçoit pas en quoi le droit d'être entendu des recourants aurait en l'espèce été violé.

En effet, à l'examen du dossier de la cause, il appert que les courriers informant les intéressés de la requête de la DGFIP et les invitant à prendre position ont été tous deux correctement notifiés en date du 19 juillet 2018 (à ce propos, cf. dossier AFC, pièces n<sup>os</sup> 12 et 13), au lendemain de leur expédition, à l'adresse de notification postale communiquée par les recourants aux autorités fiscales du canton de Vaud et à laquelle toutes communications leur étaient effectivement adressées. Il sied de rappeler que, selon une jurisprudence bien établie, les communications des autorités sont soumises au principe de réception. Il suffit qu'elles soient placées dans la sphère d'influence de leur destinataire et que celui-ci soit à même d'en prendre connaissance pour admettre qu'elles ont été valablement notifiées (cf. ATF 144 IV 57 consid. 2.3.2, 142 III 599 consid. 2.4.1, 122 I 139 consid. 1). Tel est le cas en l'occurrence. Les courriers d'information du 18 juillet 2018 sont par conséquent entrés dans la sphère de puissance des intéressés au lendemain de leur expédition. Les recourants disposaient alors de toute latitude pour y répondre, prendre position sur la procédure ouverte les concernant et, le cas échéant, solliciter la consultation du dossier. Le fait que les recourants ne résidaient pas « à demeure » à (...) ne permet pas d'apprécier différemment la situation. Il leur appartenait en effet de s'organiser pour que le courrier soit levé et leur soit communiqué.

**3.3.3** Quoi qu'il en soit, même si l'on devait considérer que le droit d'être entendu des recourants a été d'une quelconque façon violé, le Tribunal devrait constater que le vice a été guéri. En effet, par ordonnance du 9 janvier 2019, le Tribunal, qui dispose d'un plein pouvoir d'examen, a transmis aux recourants le dossier de la cause pour consultation et ces derniers ont été invités à s'exprimer après avoir pu prendre connaissance de l'intégralité du dossier de la cause, ce qu'ils ont d'ailleurs fait, le 2 avril 2019, dans le cadre de la réplique qu'ils ont versée en cause (cf. ci-dessus, let. G.b).

**3.4** Par voie de conséquence, le grief de violation du droit d'être entendu doit être écarté.

#### 4.

**4.1** L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR ainsi que par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; également publié au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (RO 2010 5683), lequel s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant les années postérieures à 2009.

**4.2** La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations ; cf. arrêts de la Cour de céans A-3411/2018 du 10 mars 2020 consid. 3.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2, et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2). Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'éléments à fournir 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 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. notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4 ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié aux ATF 143 II 202, mais in : RDAF 2017 II 336, spéc. p. 363]). La condition de la *pertinence vraisemblable des renseignements* se conçoit comme la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Elle 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. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du Tribunal fédéral 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, 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 fournis, il s'avère par la suite que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

**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 se bornant 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 ; arrêts de la Cour de céans A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018, consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du Tribunal fédéral 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 de la Cour de céans A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 *in fine*).

**4.3.3** 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 toutefois 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 142 II 161 consid. 2.2.1, 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 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, 142 II 218 consid. 3.7).

**4.3.4** 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 relatifs 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 résidence effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents susceptibles de venir appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujetti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3.7 ; arrêts de la Cour de céans A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1, A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3).

**4.3.5** Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats 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 la lumière 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 l'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, 142 II précité *ibid.* ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1).

**4.3.6** Dans les cas où l'éventuelle double imposition internationale ne concerne pas la Suisse comme Etat requis mais l'Etat requérant et un autre Etat, les critères d'assujettissement invoqués dans la demande d'assistance doivent exister dans la législation interne de l'Etat requérant. L'art. 28 par. 1 CDI CH-FR permet en effet aussi aux Etats contractants d'obtenir des renseignements pertinents pour l'application de leur législation interne, à savoir toutes les informations dont ils ont besoin pour imposer l'un de leurs contribuables, sans que soit en cause l'application d'une disposition particulière de la CDI (cf. OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune [version abrégée avec un commentaire article par

article, 2017], ad art. 26 p. 527, consultable sur le site internet [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales). Dans ce contexte, la Suisse en tant qu'Etat requis se fie, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats (cf. ci-dessous, consid. 4.4.2), aux allégations de l'Etat requérant, à moins qu'il puisse être immédiatement démontré que le critère d'assujettissement invoqué par ce dernier est inexistant dans sa législation interne (cf. arrêt de la Cour de céans A-2217/2018 du 28 janvier 2020 consid. 6.2.2.3).

#### 4.4

**4.4.1** Le *principe de la bonne foi* s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 142 II 161 consid. 2.1.3). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou contradictions manifestes (cf. arrêt de la Cour de céans A-3703/2019 du 23 avril 2020, consid. 2.4.1 et la jurisprudence citée).

**4.4.2** La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (cf. ATF 142 II précité, *ibid.*), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (cf. ATF 143 II précité consid. 8.7.1 et les références citées).

**4.4.3** Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). À suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6 ; arrêt de la Cour de céans A-2523/2018 du 17 avril 2019 consid. 2.4.2). L'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assis-

tance administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. XAVIER OBERSON, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 17). Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée. Savoir si tel est le cas ou non est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce. Sous réserve du cas où l'État requérant achète des données volées en Suisse dans le but de former une demande d'assistance, le principe de la bonne foi entre États n'est pas violé du simple fait que la demande d'assistance est fondée sur des données d'origine illicite. Par ailleurs, le refus d'un État de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4). En outre, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées. Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence, voir ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts de la Cour de céans A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1).

**4.5** La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (*interdiction de la pêche aux renseignements* [« *fishing expedition* »] ; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. arrêt de la Cour de céans A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et la jurisprudence citée).

**4.6** Le *principe de spécialité* veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements

pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 25<sup>bis</sup> par. 2 CDI CH-ES ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication] ; arrêts de la Cour de céans A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication], 2C\_537/2019 précité consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_537/2019 précité consid. 3.5, 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_537/2019 précité *ibid.*, 2C\_545/2019 précité consid. 4.7).

**4.7** 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 a pour but d'assurer 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; cf. arrêt de la Cour de céans A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser 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 (cf. arrêt de la Cour de céans A-5648/2014 du 12 février 2015, consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

**4.8** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'autorité inférieure dispose toutefois 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts de la Cour de céans A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8, et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 et les références citées).

## **5.**

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (cf. ci-dessous, consid. 5.1), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (cf. ci-dessous, consid. 5.2 à 5.4).

**5.1** Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient toutes les informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet le nom des personnes visées par le contrôle mené par l'autorité requérante, la base juridique, la période visée par la demande, soit du (...) au (...), l'objectif fiscal fondant la demande ainsi que la description des renseignements sollicités.

## **5.2**

**5.2.1** Dans leur mémoire de recours, les recourants allèguent une violation du principe de la bonne foi.

A ce propos, ils estiment que les informations à l'origine de la demande d'assistance administrative sont « *certainement* » en relation avec une « *dénonciation de type calomnieuse* » dont a été victime A.\_\_\_\_\_. L'intéressé indique que, dans le cadre d'une affaire le divisant d'avec un de ses anciens clients, certaines informations ont pu être portées à la connaissance de tiers dans le but de jeter le soupçon d'un comportement de nature à enfreindre la législation fiscale, et informe le Tribunal avoir déposé une plainte pénale pour dénonciation calomnieuse et diffamation (cf. mémoire de recours, pp. 5 et 6 ; réplique du 2 avril 2019, pp. 2 et 3).

**5.2.2** La question déterminante est ici d'examiner si la présomption de bonne foi de l'autorité requérante est *in casu* renversée en raison d'éléments permettant de penser que l'autorité fiscale française s'est basée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit

suisse. Le Tribunal estime qu'il n'en est rien et ce, pour les raisons exposées ci-après.

### 5.2.3

**5.2.3.1** Du dossier, il ressort que A. \_\_\_\_\_ a fait l'objet d'une plainte pénale pour des faits prétendument commis en sa qualité de gérant du patrimoine d'une fondation, nommée D. \_\_\_\_\_. En lien avec cette plainte, l'intéressé aurait reçu, le (...), un appel téléphonique anonyme, provenant d'un numéro de téléphone portable français, l'enjoignant de formuler, par l'entremise de son mandataire, une proposition transactionnelle dans le cadre de la procédure pénale ouverte à son encontre, faute de quoi la société E. \_\_\_\_\_ SA, dont il est administrateur et président, subirait « *du tort* ». Suite à cet appel anonyme, A. \_\_\_\_\_ a déposé une plainte pénale pour délit manqué de contrainte – et non pour dénonciation calomnieuse et diffamation comme mentionné dans le mémoire de recours – auprès du Ministère public du canton de Vaud, plainte pénale classée par ordonnance de suspension rendue le 9 septembre 2016 en application de l'art. 314 CPP.

**5.2.3.2** A l'analyse du grief formulé par A. \_\_\_\_\_, le Tribunal considère en premier lieu qu'il n'existe aucun lien de causalité entre les faits exposés précédemment (cf. ci-dessus, consid. 5.2.3.1) et la requête d'assistance formulée par le DGFIP. Celle-ci a été déposée quatre ans après le téléphone anonyme que le recourant estime être constitutif d'un délit manqué de contrainte. De plus, rien ne permet de rapprocher le numéro de téléphone portable français (un « 06 »), demeuré d'origine inconnue, d'un éventuel dénonciateur. Par ailleurs, à l'analyse de la requête des autorités fiscales françaises, il ressort qu'elle porte sur des éléments – activité de A. \_\_\_\_\_ pour le compte du (...) C. \_\_\_\_\_ SA, dont le siège est à Paris, et détention par le couple A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ de propriétés immobilières *via* des SCI – sans lien aucun avec le litige relatif à la Fondation D. \_\_\_\_\_ et dont la connaissance requiert nullement le concours d'un dénonciateur.

**5.2.3.3** Partant, lier le litige relatif à D. \_\_\_\_\_, l'appel anonyme potentiellement consécutif d'un délit manqué de contrainte et la requête de la DGFIP n'est que pure conjecture. Aucun élément du dossier ne vient d'ailleurs appuyer cette thèse. Dans ces conditions, l'on ne saurait faire grief à l'AFC de n'avoir pas interpellé la DGFIP à ce sujet, le Tribunal ne pouvant suivre les recourants dans leurs affirmations selon lesquelles les renseignements

obtenus par les autorités françaises pouvaient avoir comme origine un acte punissable au regard du droit suisse au sens de l'art. 7 let. c LAAF.

**5.2.4** Au final, la présomption – réfragable – de bonne foi dont bénéficie l'autorité requérante n'est en l'espèce aucunement renversée. Le grief, mal fondé, est par conséquent rejeté.

### **5.3**

**5.3.1** Dans un second grief, les recourants estiment que la requête de la DGFIP est abusive et viole le principe de la vraisemblable pertinence « *dans la mesure où les critères posés par le Code général des impôts français ne semblent pas remplis et que la supposition de l'existence d'une résidence française, ainsi qu'un centre d'intérêt économique dans ce pays n'existe pas* » (cf. mémoire de recours, p. 7).

**5.3.2** Comme évoqué précédemment (cf. ci-dessus, consid. 4.3.2), l'Etat requis se borne à un *contrôle de plausibilité*. Dans ce cadre, il y a lieu de constater que, dans sa sollicitation datée du 31 mars 2018, communiquée à l'AFC le 3 avril 2018, la DGFIP indique examiner la situation fiscale des recourant en raison de plusieurs éléments – le statut d'actionnaire majoritaire et l'activité d'administrateur de A. \_\_\_\_\_ ainsi que la propriété par le couple d'un patrimoine immobilier *via* des SCI –, de telle sorte que l'Etat requérant fait valoir suffisamment de points d'assujettissement fiscaux sur son territoire, permettant de soupçonner l'existence d'une résidence fiscale en France. Le Tribunal considère que ces faits sont indéniablement susceptibles de contribuer à déterminer, en application de la législation française, la domiciliation fiscale des intéressés et d'appréhender d'éventuels revenus et patrimoines non déclarés ; la demande est dès lors vraisemblablement pertinente, étant précisé qu'il n'appartient pas à l'autorité requise de trancher un litige relatif au domicile fiscal d'un contribuable ou de vérifier si la législation fiscale du pays requérant est ou non violée. Finalement, l'on ne saurait par ailleurs voir dans la requête de la DGFIP une quelconque pêche aux renseignements.

**5.3.3** Il s'ensuit que ce grief est également écarté.

**5.4** Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas de motifs – et les recourants n'en soulèvent d'ailleurs aucun – de mettre en doute le respect du principe de subsidiarité (cf. ci-dessus, consid. 4.7). Il n'existe pas non plus d'élément qui permettrait de penser que la demande d'assistance repose sur un comportement contraire à la bonne foi (cf. ci-dessus, consid. 4.4) – pour

d'autres motifs que ceux analysés précédemment (cf. ci-dessus, consid. 5.2.3) – ou qu'elle ne soit pas vraisemblablement pertinente (cf. ci-dessus, consid. 4.3 et 5.3) et que le droit suisse ou le droit interne français s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents litigieux. Enfin, aucun élément ne permet de douter du respect par l'autorité requérante du principe de spécialité (cf. ci-dessus, consid. 4.6) ; les recourants ne le prétendent pas non plus.

## 6.

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Dès lors qu'elle est fondée à tous les points de vue, le recours doit être 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. 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, d'un même montant, déjà versée.

**7.2** Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 64 al. 1 PA 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 (cf. 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 (cf. 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 (cf. 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.**

Le recours est rejeté.

**2.**

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de A. \_\_\_\_\_ et de B. \_\_\_\_\_, conformément à l'art. 25<sup>bis</sup> par. 2 CDI CH-ES.

**3.**

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

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

Le présent arrêt est adressé :

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

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Jean-Luc Bettin

**Indication des voies de droit :**

Le présent arrêt, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaqué 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 :