



Cour I
A-1309/2022

Arrêt du 16 novembre 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Iris Widmer, juges,
Natacha Bossel, greffière.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
les deux représentés par
Maître Marc Henzelin, avocat,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a Le (...) 2020, le service français d'échange d'informations en matière fiscale (la Direction générale des finances publiques, ci-après : la DGFIP, l'autorité requérante ou l'autorité fiscale française) a adressé deux demandes d'assistance administrative, datées du (...) 2020, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Lesdites demandes sont fondées sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91).

A.b Dans ses requêtes, l'autorité fiscale française a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de A. _____ pour la période du (...) 2010 au (...) 2018. Alors que A. _____ a déclaré à la DGFIP avoir résidé en Suisse durant toute la période sous contrôle, l'autorité requérante relève qu'il ressort des éléments à sa disposition qu'il était en réalité fiscalement domicilié en France. L'autorité fiscale française a en outre indiqué disposer d'informations selon lesquelles A. _____ détiendrait, directement et indirectement, plusieurs comptes auprès de la banque C. _____ (ci-après : la banque). Or, lesdits comptes n'auraient fait l'objet d'aucune déclaration. Les demandes adressées à l'autorité inférieure visent ainsi à obtenir des renseignements sur la situation de A. _____ en Suisse et sur les éventuels avoirs et revenus mondiaux de ce dernier non déclarés à l'autorité fiscale française, de manière à pouvoir, le cas échéant, établir le montant des impôts éludés.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de A. _____ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en France, l'autorité requérante a adressé à l'AFC, dans sa première demande (réf. : [...]), les questions suivantes en lien avec l'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2018 :

- a) Le contribuable est-il effectivement connu de vos autorités fiscales ? Acquiesce-t-il des impôts en Suisse ?
- (b) Si le contribuable est connu de vos autorités fiscales, veuillez indiquer le type d'adresse où le contribuable est enregistré.
- (c) Le contribuable exerce-t-il des activités économiques ?
- (d) Quelles sont ses activités économiques principales ? M. A. _____ a-t-il perçu des salaires ou tout autre revenu en Suisse ? Dans l'affirmative, veuillez

nous indiquer le montant de ces revenus et leurs modalités d'imposition (taux et montant des impôts dus et payés).

(e) Le contribuable est-il résident de votre Etat en vertu de la législation nationale et/ou de la convention fiscale applicable ?

(f) Le contribuable a-t-il un domicile permanent / résidence habituelle dans votre pays ?

(g) Veuillez préciser si le contribuable a des relations économiques/sociales dans votre pays (centre des intérêts vitaux) ?

(h) Votre Etat dispose-t-il d'informations (éléments de preuve) permettant d'établir la date depuis laquelle le contribuable est présent sur votre territoire ?

(i) Veuillez préciser le régime fiscal en application duquel Monsieur A. _____ est imposé à titre personnel.

Veillez fournir la copie de tous les documents et déclarations relatifs à la détermination des impôts payés en Suisse par Monsieur A. _____ sur les années 2010 à 2018 (déclarations, avis d'impositions, pièces justificatives, dégrèvements demandés et ou obtenus, formulaires d'impositions...).

A.d S'agissant de la seconde demande d'assistance administrative (réf. [...]), les renseignements suivants en lien avec les comptes n° (...), n° (...) et n°(...) détenus auprès de la banque ont été requis :

(a) Veuillez communiquer :

1. Les états de fortune au (...) des années 2010 à 2018.
2. Les relevés sur la période du (...) 2010 au (...) 2018, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values).
3. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue.
4. En cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.

(b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration.

(c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b).

Dans les deux demandes, l'autorité requérante a au surplus précisé que :

(a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ;

(b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l'accord sur la base duquel elle est formulée ;

(c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ;

(d) (L'autorité requérante) a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées.

B.

B.a Par plusieurs ordonnances de production du 26 octobre 2020, l'AFC a demandé à l'Administration cantonale (...) et à la banque de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par les demandes d'assistance administrative.

B.b Par courriers respectifs des 30 octobre et 6 novembre 2020, l'Administration cantonale (...) et la banque ont fourni à l'AFC les informations requises par les demandes d'assistance administrative.

B.c Par entretiens téléphoniques des 12 et 21 janvier 2021, l'AFC a requis de l'Administration cantonale (...) et de la banque des précisions concernant les documents transmis par ces dernières.

B.d Par ordonnance de production du 26 janvier 2021, l'AFC a demandé à A. _____ de produire, dans un délai de 10 jours, les informations souhaitées par la DGFIP.

B.e Suite à plusieurs prolongations de délai et aux entretiens téléphoniques des 16 et 25 février et des 1^{er} et 4 mars 2021 entre A. _____ et l'AFC, le prénommé a transmis à l'autorité inférieure, en date des 4 et 5 mars 2021, les informations requises et a demandé à pouvoir consulter le dossier.

C.

C.a Par courrier du 31 mars 2021, l'AFC a indiqué à A. _____ les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française, accompagnées des documents utiles et a informé l'intéressé du fait qu'il pouvait, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. En outre, A. _____ s'est vu remettre l'intégralité des pièces du dossier pour consultation.

C.b Par courrier du 31 mars 2021, l'AFC a informé la société B. _____ de l'ouverture de la procédure et lui a indiqué les informations qu'elle envisageait de transmettre à la DGFIP en lui impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

C.c Le courrier du 31 mars 2021 adressé à la société B. _____ n'a pas été récupéré par cette dernière. L'AFC a ainsi une nouvelle fois informé dite société de l'ouverture de la procédure par courrier du 19 avril 2021 et lui a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante en lui donnant la possibilité, dans un délai de 10 jours, de prendre position par écrit.

C.d Par courriers respectifs des 20, 21 et 30 avril 2021 et procurations annexées, Maître Marc Henzelin a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de A. _____ et de la société B. _____. Par ailleurs, Maître Marc Henzelin a remis à l'AFC ses observations le 30 avril 2021 en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale française.

C.e Par entretien téléphonique du 23 novembre 2021 et échange de courriels du 25 novembre 2021, l'autorité inférieure a requis de Maître Marc Henzelin des précisions quant à sa prise de position du 30 avril 2021, lesquelles ont été transmises par courrier et courriel du 15 décembre 2021.

D.

Par deux décisions finales du 14 février 2022, notifiées à A. _____ en tant que personne concernée et à B. _____ en tant que personne habilitée à recourir, par l'intermédiaire de leur mandataire commun, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par l'Administration cantonale (...) et la banque.

E.

E.a Par acte du 17 mars 2022, A. _____ (ci-après : le recourant) et B. _____ (ci-après : la recourante ; ci-après et ensemble : les recourants), agissant par l'intermédiaire de leur mandataire commun, ont interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre des décisions finales de l'AFC du 14 février 2022. Par ce recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à la forme, à la recevabilité de l'acte ; principalement, à l'annulation des décisions querellées, à ce qu'il ne soit pas entré en matière sur les demandes d'assistance administrative litigieuses, à ce que l'AFC détruise les documents du dossier et à ce qu'elle soit déboutée de toutes autres ou contraires conclusions. En tout état de cause, les recourants ont conclu à ce qu'il ne soit pas communiqué à l'autorité requérante qu'ils sont représentés dans le cadre de la présente procédure, ni qu'ils ont formé des observations par-devant l'AFC ; à ce qu'aucun des éléments allégués dans le cadre du recours ne soit transmis à la DGFIP et au caviardage de la décision du TAF avant sa publication.

E.b Dans sa réponse du 3 mai 2022, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

E.c Par réplique du 15 juillet 2022, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire du 17 mars 2022.

E.d Par courrier du 26 juillet 2022, l'AFC a renoncé à dupliquer.

E.e Par courrier du 19 septembre 2022, les recourants ont indiqué au Tribunal qu'ils avaient entrepris des démarches auprès de l'autorité fiscale française et qu'un entretien aurait lieu en (...) 2022, durant lequel des documents décisifs pour la présente affaire y seraient échangés. A cet égard, ils ont demandé au Tribunal de surseoir à statuer jusqu'au 15 octobre 2022.

E.f Par ordonnance du 20 septembre 2022, le Tribunal a invité les recourants à l'informer de l'avancement des démarches entreprises en France dans le cadre de la taxation du recourant et de spécifier en particulier les éléments déterminants qui en découlent à l'égard de la présente cause dans un délai au 17 octobre 2022.

E.g Par lettre du 17 octobre 2022, les recourants, indiquant au Tribunal que les discussions étaient toujours en cours en France, n'ont fourni aucun élément nouveau.

F.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposées le (...) 2020, les demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

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

1.4 En l'espèce, le recourant dispose du statut de personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue. S'agissant de la recourante, l'AFC l'a informée des procédures en cours au sens de l'art. 14 al. 2 LAAF et lui a notifié les décisions finales du 14 février 2022 en qualité de personne habilitée à recourir (cf. Faits, D. supra). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que cette dernière dispose d'un intérêt digne de

protection à attaquer les décisions litigieuses. Partant, la requérante a également de la qualité pour recourir (art. 48 PA et 19 al. 2 LAAF).

1.5 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-2547/2021 du 27 janvier 2022 consid. 1.5).

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

2.

2.1 Les requérants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n°1146 ss).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

2.3 En l'espèce, les requérants se plaignent, en substance, que l'autorité requérante agirait de manière contraire aux principes de la bonne foi et de spécialité dans la mesure où elle se servirait de la procédure d'assistance administrative pour se voir transmettre des informations fiscales qu'elle prévoirait d'utiliser dans le cadre d'une procédure pénale ouverte à l'encontre du requérant. En outre, dès lors que le domicile fiscal du requérant est en Suisse et qu'aucun des critères de rattachement invoqués par la DGFIP ne correspondrait à la réalité, la transmission des renseignements ne remplirait pas le principe de pertinence vraisemblable et ne respecterait pas l'interdiction de la pêche aux renseignements.

Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable ratione temporis aux demandes d'assistance administrative (consid. 3 infra) et la forme des requêtes (consid. 4 infra). Il passera ensuite à l'examen du grief relatif aux violations du principe de bonne foi et de spécialité (consid. 5

infra). Finalement, il abordera les principes de pertinence vraisemblable et d'interdiction de la pêche aux renseignements (consid. 6 infra).

3.

3.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent aux présentes demandes (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-30/2022 du 8 juin 2022 consid. 3.1 ; A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.1.1 ; A-5070/2020 du 18 octobre 2021 consid. 3.1 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1).

3.2 L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.1.2 ; A-1620/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.2 et réf. cit. ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; arrêt du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.1.2).

3.3 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2010 au (...) 2018, l'ensemble de ces dispositions est applicable.

4.

4.1 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 descrip-

tion 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 En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

4.3 En l'espèce, il faut considérer que les deux demandes françaises sont conformes aux exigences légales découlant du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, dès lors qu'elles mentionnent toutes les deux le nom de la personne concernée, les impôts en cause, la période et le but visés, qu'elles contiennent une description des renseignements demandés et mentionnent l'identité des détenteurs d'informations. Dans la mesure où les requêtes d'assistance administrative du (...) 2020 contiennent tous les éléments requis, la pertinence vraisemblable est en principe présumée remplie.

5.

5.1

5.1.1 Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; 142 II 218 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-4153/2021 du 7 avril 2022 consid. 5.2 ; A-5216/2021 du 15 février 2022 consid. 3.3). 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 de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-30/2022 du 8 juin 2022 consid. 6.1.1 ; A-1460/2021 du 5 octobre 2021 consid. 4.3.1 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1).

5.1.2 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 (ATF 142 II 218 consid. 3.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF

A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), 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 (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. cit. ; arrêt du TAF A-4153/2021 du 7 avril 2022 consid. 5.3).

5.2

5.2.1 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 (art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que 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 des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 ; A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (parmi d'autres, arrêts du TAF A-5216/2021 du 15 février 2022 consid. 5.7.2 et réf. cit.).

5.2.2 Les renseignements reçus par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts couverts par la Convention, par les procédures ou poursuites ("Strafverfolgung", respectivement "perseguito penale" selon les versions allemande et italienne de l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR) concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts (Message complémentaire du 27 novembre 2009 au message du 6 mars 2009 concernant l'approbation du nouvel avenant à la convention contre les doubles impositions avec la France du 3 décembre 2010, in FF 2010 1409, 1415).

Les renseignements obtenus par l'assistance administrative peuvent donc être transmis à des autorités ou personnes chargées de la répression

d'infractions pénales fiscales concernant les impôts couverts par la Convention, en premier lieu la soustraction d'impôt (arrêts du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 [en lien avec la Convention du 2 novembre 1994 entre la Confédération suisse et la République de l'Inde en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, RS 0.672.942.31, dont les dispositions topiques sont comparables à celles de la CDI CH-FR] consid. 9.3 et 9.4 ; 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 8.2 [CDI CH-IN également] ; XAVIER OBERSON, in *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, n° 94 ad art. 26 MC OCDE).

5.3

5.3.1 En l'espèce, les recourants estiment que la transmissions des informations se ferait en violation des principes de bonne foi et de spécialité, dans la mesure où les demandes auraient comme but dissimulé l'obtention, par le biais de l'assistance administrative en matière fiscale, d'informations qui lui seraient utiles dans le cadre d'une procédure pénale ouverte à l'encontre du recourant en France pour blanchiment de fraude fiscale.

5.3.2 A titre liminaire, la Cour de céans rappelle que l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR permet d'utiliser les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative fiscale également dans le cadre d'une procédure pénale fiscale (consid. 5.2.2 supra). Il sied ensuite de relever que la DGFIP a expressément déclaré dans les deux demandes du (...) 2020 que « tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ». Par cette formule, l'autorité requérante précise clairement que le principe de spécialité sera respecté. Dès lors, conformément au principe de la confiance, à moins que cette déclaration ne soit immédiatement réfutable, elle ne saurait être remise en cause pas l'Etat requis.

5.3.3 Les recourants fondent leurs craintes quant au non-respect du principe de spécialité notamment sur le fait que la DGFIP aurait manifesté son droit à une communication libre entre autorités fiscales et pénales, et sur le fait que l'autorité requérante aurait intentionnellement et de mauvaise foi dissimulé l'existence de la procédure pénale à la Suisse.

5.3.4 En premier lieu, le simple fait que la DGFIP n'expose pas qu'il existe une procédure pénale en France à l'encontre du recourant ne saurait remettre en cause sa bonne foi et ne permet pas non plus de douter du respect du principe de spécialité par l'autorité requérante. Les recourants

n'amènent aucun élément concret permettant de remettre en cause les dires de l'autorité requérante. Eu égard au libellé des deux demandes d'assistance administrative et conformément au principe de la bonne foi, le Tribunal considère que l'échange de renseignements a été requis afin d'établir correctement l'impôt sur le revenu du recourant. Il ressort plus particulièrement des demandes que l'autorité requérante cherche à obtenir des renseignements sur le foyer et le centre des intérêts vitaux du recourant et à établir les avoirs et revenus éventuellement non déclarés au fisc français, dans la mesure où, bien que le recourant a exposé avoir été fiscalement domicilié en Suisse, les éléments en possession de la DFGiP plaideraient en faveur d'une résidence fiscale en France durant la période sous contrôle. C'est dans ces circonstances que l'assistance administrative a été sollicitée. Aucune mention n'est faite quant à l'existence d'une procédure pénale. En outre, les renseignements requis ou susceptibles d'être transmis peuvent effectivement servir à déterminer la résidence fiscale du recourant, à contrôler s'il a éludé l'impôt en France et, le cas échéant, à en établir le montant exact.

Au vu de ce qui précède, le grief des recourants en lien avec les violations des principes de bonne foi et de spécialité est rejeté.

6.

6.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié in : ATF 143 II 202] ; ATF 142 II 161 consid. 2.1). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (entre autres, ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les réf. cit.). Cette condition

est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). 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 sous-jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1).

6.2 L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

6.3 Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Le fait que cette personne soit assujettie à l'impôt de manière illimitée en Suisse ne fait pas d'emblée obstacle à une telle demande (ATF 142 II 218 consid. 3.7). 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 n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 ; 142 II 218 consid. 3.6). 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. Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra à ce contribuable qui conteste être assujetti 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 (ATF 145 I 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

6.4 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 in fine CDI CH-FR doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (ATF 145 II 112 consid. 3.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1).

6.5 Aux termes de l'art. 4 par. 1 CDI CH-FR, l'expression "résident d'un Etat contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt de cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Une personne physique est ainsi, en principe résidente de l'Etat dans lequel elle est assujettie de manière illimitée, en vertu de sa législation interne. L'art. 4 par. 2 CDI CH-FR s'applique subséquentement lorsqu'il n'est pas possible de déterminer selon le par. 1 de quel Etat un contribuable est résident. Il peut en effet arriver que l'application du par. 1 conduise à ce qu'une personne soit considérée, selon les droits internes de la France et de la Suisse, comme résidente dans chacun de ces deux Etats. Or, le but de la CDI est précisément d'éviter les doubles impositions. Dans une telle constellation, les critères de l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR s'appliquent en cascade (NATASSIA MARTINEZ, in : Danon/Gutmann/Obersohn/Pistone [éd.], *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, n°58 p. 162). Le premier critère (let. a) est celui du foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites. Selon la let. b, si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résidente de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle. Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou si elle ne séjourne de façon habituelle

dans aucun d'eux, elle est considérée comme résidente de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité (let. c). Finalement, si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord (let. d).

6.6 En l'espèce, les recourants font valoir que le recourant aurait été domicilié fiscalement en Suisse durant la période sous contrôle. L'autorité fiscale française se fonderait sur des éléments erronés ou insuffisants pour établir qu'un critère d'assujettissement au sens de l'art. 4 CDI CH-FR serait rempli. Il en découlerait que les renseignements requis ne seraient pas vraisemblablement pertinents et que les demandes d'assistance s'apparenteraient à une pêche aux renseignements prohibée. Pour étayer leurs propos, les recourants ont notamment produit, en sus des pièces produites par-devant l'AFC, les attestations de l'ex-compagne du recourant, de son bailleur à Lausanne, de sa blanchisserie et de la secrétaire générale du Centre d'Analyse du Terrorisme.

6.7 La Cour de céans rappelle tout d'abord qu'en présence d'un conflit de résidence dans le cadre de l'examen d'une requête d'assistance administrative, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile, à savoir en l'espèce l'art. 4 CDI CH-FR (consid. 6.4 supra).

6.8 En l'occurrence, le Tribunal considère que l'autorité requérante a fait valoir des critères d'assujettissement prévus par l'art. 4 CDI CH-FR, à savoir principalement celui du foyer d'habitation permanent. En effet, dans sa demande, l'autorité requérante mentionne que, bien que le recourant a déclaré avoir été domicilié en Suisse durant la période sous contrôle, il ressort des éléments à sa disposition que ce dernier était fiscalement domicilié en France durant les années de 2010 à 2018. En substance, la DGFIP mentionne que les centres d'intérêts du recourant, tant familiaux qu'amicaux, se situent en France. A ce propos, l'autorité fiscale française relève que malgré son divorce en (...), il semblerait que la relation amoureuse du recourant avec son ex-femme ait repris, en raison de la naissance de sa deuxième fille en (...), la première étant née en (...). Or, son ex-femme et ses deux filles vivaient en France durant la période sous contrôle. En outre, le recourant exercerait diverses activités professionnelles en France, notamment en tant que président du (...) à (...) depuis (...) et en tant que

conseiller spécial en charge de la (...) depuis (...). Il interviendrait également à l'Institut d'études politiques de (...). Enfin, selon les informations en sa possession, l'autorité fiscale française soupçonne que l'activité de la société recourante, immatriculée en Suisse et dont le recourant est le dirigeant, serait en réalité exercée depuis la France.

Les critères de rattachement invoqués par l'autorité requérante sont clairement exposés et plausibles. Le fait que le recourant est actif seulement depuis (...) auprès de la (...), alors même que la période visée par la demande s'étend de 2010 à 2018 seulement, n'est pas déterminant, dans la mesure où les autres éléments avancés par la DGFIP sont déjà suffisants. En outre, la question de savoir s'ils entrent en concurrence avec un critère d'assujettissement en Suisse, pays dans lequel le recourant affirme avoir été domicilié durant la période sous investigation, n'a pas à être examinée par le Tribunal dans le cadre de la présente procédure. Le fait que le recourant aurait été résident fiscal suisse n'empêche pas l'octroi de l'assistance administrative, dès lors que la France a fait valoir des critères de rattachement. Cela étant, il reviendra au recourant de développer ses arguments par-devant l'autorité fiscale française compétente (consid. 6.2 supra).

6.9 Au vu de ce qui précède, le grief soulevé par les recourants en lien avec une violation du principe de pertinence vraisemblable et de l'interdiction de pêche aux renseignements, est rejeté.

7.

Enfin, il sied de relever une erreur de plume aux chiffres 3 des dispositifs des décisions finales du 14 février 2022 de l'autorité inférieure qu'il convient de corriger. En effet, l'AFC indique comme base légale, en lien avec les restrictions d'utilisation des renseignements transmis et avec les obligations de confidentialité y relatives l'art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES. Or, dans la mesure où les demandes d'assistance administrative françaises sont fondées sur l'art. 28 CDI CH-FR, la disposition correspondante aux principes de confidentialité est l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. Les chiffres 3 des dispositifs doivent dès lors être modifiés, en ce sens que ce renvoi doit être supprimé et qu'il doit être mentionné l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR à la place.

8.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que les décisions litigieuses satisfont aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

9.

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 (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

10.

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

11.

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

(Le dispositif est porté à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Conformément au considérant 7, les chiffres 3 des dispositifs des décisions finales du 14 février 2022 sont corrigés, indiquant comme base légale l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

3.

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

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 :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Natacha Bossel

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)