



Cour I
A-1955/2022

Arrêt du 14 avril 2023

Composition

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

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____,
tous représentés par
Maître Gregory J. Connor,
recourants,
contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a Le (...) 2021, le service français d'échange d'informations en matière fiscale (la Direction générale des finances publiques française, ci-après : l'autorité requérante, l'autorité fiscale française ou la DGFIP) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2021, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (RS 0.672.934.91 ; ci-après : CDI CH-FR).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale française a indiqué que les époux A. _____ et B. _____ font l'objet d'un contrôle en matière d'impôt sur le revenu au titre des années fiscales 2012 à 2019, d'impôt de solidarité sur la fortune pour les années fiscales 2012 à 2017 et d'impôt sur la fortune immobilière pour les années fiscales 2018 et 2019. La DGFIP a précisé que ce contrôle fait suite à une procédure judiciaire nationale ouverte à l'encontre des intéressés en France en 2015, consécutivement à une plainte pour fraude fiscale. Alors que A. _____ et B. _____ ont déclaré avoir été domiciliés en Belgique durant la période concernée, il ressort des éléments en possession de l'autorité requérante qu'ils demeuraient en réalité de manière permanente en France. En outre, il ressort de la demande que les prénommés exerçaient tous deux une activité professionnelle non accessoire en France et qu'ils y ont effectué la majeure partie de leurs investissements, dont ils en retirent une grande part de leurs revenus. Par ailleurs, il résulte des renseignements recueillis auprès de l'autorité judiciaire française que A. _____ est porteur de deux cartes bancaires de type VISA au nom de A. _____ – C. _____. Interrogé à propos de ces cartes, A. _____ a indiqué qu'il en bénéficiait en raison de sa qualité d'administrateur de la société C. _____. A. _____ n'a toutefois pas fourni davantage d'informations quant à l'utilisation effective desdites cartes ni n'a produit à l'autorité fiscale française les relevés bancaires y relatifs. La demande d'assistance administrative vise ainsi à obtenir de la Suisse des informations comptables et bancaires relatives à l'emploi des cartes bancaires susmentionnées par A. _____, notamment afin de savoir si elles ont été utilisées à titre personnel ou professionnel, en vue d'établir, le cas échéant, les montants des impôts sur le revenu et sur la fortune éludés par les intéressés.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale des époux A. _____ et B. _____ et en vue d'effectuer leur correcte taxation en France, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes concernant la société C. _____ :

- a) Veuillez communiquer les références IBAN du (ou des) compte(s) bancaire(s) ouvert(s) au nom de la société sur lesquels A. _____ dispose d'un pouvoir de signature à quelque titre que ce soit (mandataire, bénéficiaire économique, etc.) au sein de la société.
- b) Veuillez communiquer l'identification des comptes bancaires auxquels sont adossées les cartes suivantes :
 - VISA INTERCARD n° (...) au nom de A. _____ - C. _____ ;
 - VISA BUSINESS EUROPCAR n° (...) au nom de A. _____ - C. _____.
- c) Pour chacune de ces deux cartes, veuillez communiquer :
 1. Les relevés détaillés de dépenses de ladite carte sur la période du (...) 2015 au (...) 2019 ;
 2. Les extraits de la comptabilité de la société C. _____ relatifs à ces dépenses.
- d) Veuillez indiquer si d'autres cartes bancaires sont utilisées par A. _____ sur les comptes précédemment identifiés. Dans l'affirmative, merci de communiquer les relevés détaillés des cartes bancaires utilisées partiellement ou totalement sur la période visée par A. _____.
- e) Veuillez préciser quelles sont les fonctions et qualités de A. _____ (associé, mandataire, membre ou président du conseil d'administration, bénéficiaire économique, salarié, etc.) dans la société visée en objet. Bénéficie-t-il au titre de ses mandats/fonctions de rémunérations et/ou défraiements. Une copie des documents juridiques et des écritures comptables afférents à ces rémunérations/défraiements serait appréciée.
- f) Dans l'hypothèse où A. _____ aurait perçu des rémunérations, sous quelque forme que ce soit, de la société C. _____, ces rémunérations ont-elles fait l'objet d'une imposition en Suisse ? Dans l'affirmative, merci de préciser les montants et la nature des sommes imposées ainsi que le montant de l'imposition.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative de la DGFIP précise :

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

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

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

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

B.

B.a Par entretien téléphonique du 31 août 2021, l'AFC a informé Maître Gregory J. Connor de l'ouverture de la présente procédure d'assistance administrative dans la mesure où ce dernier représentait les personnes concernées et la personne habilitée à recourir dans le cadre d'une autre procédure d'assistance administrative alors pendante devant l'autorité inférieure, concernant les mêmes personnes, et lui a demandé s'il souhaitait représenter A. _____ et B. _____ et la société C. _____ dans le cadre de la présente procédure, le cas échéant, de lui faire parvenir les procurations correspondantes.

B.b Par ordonnance de production du 10, respectivement du 13 septembre 2021, l'AFC a demandé à l'Administration fiscale du canton de (...) et à la société C. _____ de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative.

B.c Par courrier et courriel du 13 septembre 2021 et procurations annexées, Maître Gregory J. Connor (ci-après : le mandataire) a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts des personnes concernées, soit A. _____ et B. _____, et de la personne habilitée à recourir, soit la société C. _____ dans le cadre de la présente procédure. En outre, le mandataire a requis la consultation des pièces du dossier.

B.d Par courrier du 29 septembre 2021, l'Administration fiscale du canton de (...) a transmis à l'AFC les informations requises par la demande d'assistance administrative.

B.e Suite à plusieurs prolongations de délai, la société C. _____ a transmis à l'AFC une partie des renseignements requis par courrier du 13 octobre 2021.

B.f Par ordonnance de production complémentaire du 10 novembre 2021, l'autorité inférieure a requis la société C._____, par l'intermédiaire de son mandataire, de lui fournir les informations et documents manquants.

B.g Par entretien téléphonique du 16 novembre 2021, le mandataire a requis de l'AFC des informations complémentaires s'agissant des renseignements demandés à C._____.

B.h Suite à une prolongation de délai, la société C._____ a transmis à l'autorité inférieure les renseignements manquants par courrier du 2 décembre 2021.

B.i Par ordonnance de production complémentaire du 20 décembre 2021, l'AFC a demandé à la société C._____ de lui communiquer les informations encore manquantes, lesquelles ont été fournies par courrier du 21 janvier 2022.

C.

C.a Par courrier du 25 janvier 2022, l'AFC a indiqué au mandataire les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française, accompagnées des documents utiles, et l'a informé du fait que ses mandants pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. En outre, l'autorité inférieure a mis à sa disposition l'intégralité du dossier.

C.b Suite à plusieurs prolongations de délai, le mandataire a remis à l'AFC, par courrier du 28 février 2022, ses observations, en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale française.

D.

Par décision finale du 28 mars 2022, notifiée au mandataire de A._____ et de B._____ en tant que personnes concernées, et de C._____ en tant que personne habilitée à recourir, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par l'Administration fiscale du canton de (...) et par C._____.

E.

E.a Par acte du 27 avril 2022, A._____ (ci-après : le recourant 1), B._____ (ci-après : la recourante 2) et C._____ (ci-après : la recourante 3 ; ci-après et tous ensembles : 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 de la décision finale de l'AFC du 28 mars 2022.

Par ce recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à la forme, à la recevabilité de l'acte, et, à titre préalable, à la suspension de la présente procédure jusqu'à la décision finale et exécutoire dans le cadre de la procédure d'entraide traitée par le Tribunal sous la référence A-1312/2022. Principalement, les recourants ont conclu à l'annulation de la décision querellée, au rejet de la demande d'assistance administrative du (...) 2021, à ce qu'aucun renseignement ne soit transmis à la DGFIP et à ce que l'AFC ainsi que tout autre tiers soient déboutés de toute autre ou contraire conclusion. Subsidiairement, les recourants ont conclu à l'annulation de la décision querellée, à ce que les informations transmises à la DGFIP soient limitées à celles figurant au chiffre 2 du dispositif de la décision litigieuse, à ce qu'il ne soit pas entré en matière sur la demande d'assistance administrative pour le surplus et à débouter l'AFC et tout tiers de toute autre ou contraire conclusion. Plus subsidiairement, les recourants ont conclu au renvoi de la cause à l'AFC afin qu'elle procède, avant la transmission des informations à la DGFIP, au caviardage tel qu'exposé à la pièce a annexée au recours. Une fois cela fait, les recourants ont conclu à ce qu'un délai raisonnable soit imparti à la recourante 3 pour vérifier l'exécution du caviardage.

E.b Dans sa réponse du 31 mai 2022, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

E.c Par réplique du 25 juillet 2022, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire du 27 avril 2022.

E.d Par courrier du 8 août 2022, l'autorité inférieure a renoncé à dupliquer.

F.

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

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non

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

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2021, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.3 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 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, les recourants 1 et 2 sont des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir selon les art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA leur est reconnue. S'agissant de la recourante 3, l'AFC l'a informée de la procédure en cours conformément à l'art. 14 al. 2 LAAF et lui a notifié la décision finale du 28 mars 2022 en qualité de personne habilitée à recourir (cf. Faits, D. supra). Dans ces circonstances, la recourante 3 dispose, conformément à l'art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse de sorte que la qualité pour recourir lui est également reconnue.

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-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 1.5).

1.6

1.6.1 Les recourants ont requis, à titre préalable, la suspension de la procédure dans l'attente de la décision finale et exécutoire dans la procédure d'assistance administrative traitée par le Tribunal sous la référence A-1312/2022. Les recourants estiment que la suspension se justifie par souci d'économie de procédure et afin d'éviter des décisions contradictoires. Les recourants exposent à ce propos que les demandes d'assistance administrative concernent les mêmes parties (les recourants 1 et 2), visent le même but fiscal (établir l'assiette fiscale des époux A. _____ et B. _____) et reposent sur le même complexe de fait.

Dans sa réponse du 31 mai 2022, l'AFC a conclu au rejet de la demande de suspension.

1.6.2 Une suspension de la procédure peut se justifier par des raisons d'opportunité, notamment lorsque le jugement d'un autre litige peut influencer l'issue du procès en cours (art. 6 al. 1 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF, RS 273]) et que la décision dépend du sort d'un autre procès. Le principe de la célérité pose cependant des limites à la suspension d'une procédure. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, une suspension de la procédure ne doit être admise qu'exceptionnellement, notamment lorsqu'il se justifie d'attendre la décision d'une autre autorité (ATF 138 II 386 consid. 7 ; 130 V 90 consid. 5 ; arrêt du TF 1B_238/2018 du 5 septembre 2018 consid. 2.1). De même, compte tenu de la diligence qui doit prévaloir dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (art. 4 al. 2 LAAF ; ATF 146 I 172 consid. 6.2 ; 142 II 218 consid. 2.5.1), seules des circonstances exceptionnelles justifient la suspension d'une procédure en la matière (arrêts du TF 2C_801/2020 du 7 octobre 2020 consid. 4 ; 2C_804/2019 du 21 avril 2020 consid. 3.4 et 3.5). De manière générale, la décision de suspension relève du pouvoir d'appréciation de l'autorité saisie ; cette dernière procédera à la pesée des intérêts des parties, l'exigence de célérité l'emportant dans les cas limites (ATF 142 II 218 consid. 2.5 ; 119 II 386 consid. 1b ; arrêt du TF 2C_871/2018 du 5 octobre 2018 consid. 4.1).

1.6.3 La cause A-1312/2022 est en l'espèce jugée par arrêt du même jour, de telle sorte que la question de la suspension de la procédure ne se pose plus.

1.6.4 Au vu de ce qui précède, il n'y a pas lieu de prononcer la suspension de la présente procédure, de sorte que la conclusion à titre préalable des recourants doit être rejetée, pour autant qu'elle ne soit pas sans objet.

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

2.

2.1 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; 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 recourants allèguent d'abord qu'en déposant la présente requête de manière consécutive à deux demandes d'assistance administrative déposées le (...) 2020 concernant les mêmes personnes et dont l'état de fait est identique à celui du cas d'espèce, l'autorité requérante aurait violé le principe de la bonne foi. L'attitude déloyale de l'autorité fiscale française – par laquelle elle chercherait à réunir le plus d'informations possible concernant les recourants 1 et 2 – serait non seulement constitutive d'une pêche aux renseignements, mais également suffisante pour fonder des doutes sérieux quant au respect des principes de confidentialité et de spécialité. Par ailleurs, les recourants reprochent à l'AFC de ne pas avoir vérifié que les renseignements obtenus suite aux différentes ordonnances de production remplittaient la condition de la pertinence vraisemblable. Enfin, dans la mesure où les recourants jugent que les informations récoltées ne sont pas vraisemblablement pertinentes, ils requièrent, à titre subsidiaire si l'assistance administrative devait être accordée à la France,

le caviardage des relevés des dépenses de cartes de crédit, des notes de frais et de la comptabilité correspondantes, ce d'autant plus que les informations obtenues seraient couvertes par le secret des affaires, le secret commercial et le secret fiscal. En cas de refus de caviardage, les recourants requièrent que l'AFC informe la société D. _____ de l'existence de la présente procédure et des droits qui en découlent. En outre, le Tribunal relève que dans la partie « En fait » de leur recours, les recourants allèguent que la DGFIP retiendrait faussement que les recourants 1 et 2 étaient résidents fiscaux français durant la période sous contrôle.

2.4 Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 *infra*) et la forme de celle-ci (consid. 4 *infra*). Il passera ensuite à l'examen des prétendues violations des principes de bonne foi, de spécialité et de pertinence vraisemblable (consid. 5 et 6 *infra*). Le Tribunal examinera ensuite les griefs portant sur le caviardage de la documentation à transmettre (consid. 7 *infra*) et sur l'obligation d'information de la présente procédure aux tiers (consid. 8 *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 ont été modifiées par l'Avenant du 27 août 2009, qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant les années 2010 ou/et suivantes (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 ; A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

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. citées ; 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 précité consid. 3.1.2).

3.3 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2015 au (...) 2019, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables.

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 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 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).

4.3 En l'espèce, pour ce qui est de la forme de la demande du (...) 2021, il faut considérer qu'elle est conforme aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, dès lors qu'elle mentionne le nom des personnes concernées, les impôts en cause, la période visée, le but de la demande, qu'elle contient une description des renseignements demandés et mentionne l'identité des détenteurs d'informations. Puisque la requête d'assistance administrative contient tous les éléments requis, la pertinence vraisemblable, qui fera de toute manière l'objet d'un examen circonstancié ci-après (consid. 6 infra), est 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 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 de contradictions manifestes (ATF 143 II 224 consid. 6.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

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 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), à moins qu'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 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4).

5.2

5.2.1 Dans un premier grief en lien avec le principe de la bonne foi, les recourants reprochent à l'autorité requérante d'avoir adopté un comportement déloyal en déposant trois demandes d'assistance administrative successives (à savoir deux premières demandes datant du (...) 2020 et une troisième demande du (...) 2021 faisant l'objet de la présente procédure) concernant les mêmes personnes. Les recourants relèvent à ce propos qu'aucun élément nouveau n'est apparu entre le dépôt des différentes demandes. Dans ces circonstances, la troisième requête aurait dû être formée au même moment que les premières. En outre, contrairement à l'allégation de l'autorité requérante selon laquelle le recourant 1 n'aurait pas communiqué à l'autorité française compétente à quel titre les cartes dont il bénéficiait en sa qualité d'administrateur de la société recourante 3 auraient été utilisées, ni fourni les relevés bancaires y relatifs, le recourant 1 indique n'avoir jamais été entendu par l'autorité française entre le dépôt des différentes demandes. L'autorité fiscale française multiplierait à dessein les procédures d'entraide ; elle chercherait à embrouiller l'AFC quant au véritable but poursuivi, lequel serait d'obtenir le plus d'informations pos-

sibles à propos des contribuables concernés, de manière contraire à l'interdiction de pêche aux renseignements. Selon les recourants, l'attitude de la DGFIP serait suffisante pour fonder des doutes sérieux quant au respect du principe de confidentialité et de spécialité.

5.2.2 Le Tribunal relève d'abord que ni la CDI CH-FR ni la LAAF ne s'oppose à ce que l'Etat requérant dépose plusieurs demandes d'assistance administrative concernant les mêmes personnes dans un certain laps de temps. Il est en outre usuel qu'un Etat requérant adresse plusieurs demandes d'assistance administrative concernant les mêmes personnes, notamment en fonction des différentes informations recherchées et des détenteurs de renseignements spécifiquement visés. Qu'aucun élément nouveau ne soit apparu entre le dépôt des requêtes n'est dès lors pas déterminant. Cette manière de faire n'est pas remise en cause par le Tribunal. Le fait que la présente demande d'assistance administrative s'inscrive à la suite de deux requêtes déposées en décembre 2020 n'a en effet pas d'impact sur le devoir de l'autorité inférieure de procéder à l'assistance administrative en faveur de l'autorité fiscale française. Le Tribunal rappelle que l'assistance administrative a pour vocation de permettre à l'autorité requérante de rendre une décision quant à des situations fiscales pour lesquelles elle ne disposait jusqu'alors pas des renseignements nécessaires, ce qui est le cas en l'espèce. Quant à l'allégation des recourants, selon laquelle le recourant 1 n'aurait jamais été entendu par l'autorité fiscale française compétente entre le (...) 2020 et le (...) 2021, le Tribunal souligne d'abord qu'il ne ressort pas de la requête que ce dernier aurait été interrogé entre le dépôt des différentes demandes. Au contraire, l'autorité fiscale française expose seulement que malgré les sollicitations de l'autorité fiscale française en lien avec les cartes bancaires objets de la demande, le recourant a indiqué bénéficier desdites cartes en sa qualité d'administrateur, sans toutefois expliquer à la DGFIP l'utilisation effective qu'il en faisait et n'a fourni aucun relevé y relatif. Le moment auquel le recourant 1 a été entendu importe peu ; ce qui est déterminant en l'espèce c'est l'indication de la DGFIP selon laquelle, malgré la demande de l'autorité compétente française, le recourant 1 n'a pas communiqué les informations requises, nécessaires pour procéder à son imposition. Or, les recourants n'apportent pas d'éléments concrets qui permettraient de remettre en cause les affirmations de l'autorité requérante selon lesquelles elle n'a pas pu obtenir du recourant 1 les renseignements nécessaires au contrôle fiscal visé par la demande. Il ne saurait dès lors mettre en doute les éléments exposés par

l'autorité requérante. Le Tribunal peut à présent examiner la question spécifique du respect des principes de confidentialité et de spécialité.

5.3

5.3.1 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 ; ATF 147 II 13 consid. 3.7). 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 (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 (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

5.3.2 En l'espèce, il apparaît que l'autorité fiscale française ne peut utiliser les informations reçues de l'AFC qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels elle les a demandées, soit à l'égard des recourants 1 et 2 exclusivement, et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). De plus, le Tribunal de céans constate que l'autorité requérante s'est expressément engagée, dans sa requête, à traiter les informations obtenues de manière confidentielle et a confirmé le respect du principe de spécialité (ch. 14 let. a). Par ailleurs, selon le chiffre 4 du dispositif de la décision de l'AFC du 28 mars 2022 :

L'AFC décide [...] d'informer les autorités requérantes que les renseignements cités au chiffre 2 ne peuvent être utilisés que dans le cadre de procédures relatives à Monsieur A. _____ et Madame B. _____, née (...), et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et aux obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR).

Le Tribunal rappelle que les recourants n'ont fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale française (consid. 5.2.2 supra). En effet, ceux-ci se sont bornés à faire de simples suppositions quant à la prétendue attitude déloyale de

la DGFIP, insuffisantes pour considérer que la demande est contraire au principe de spécialité. Dès lors, aucun élément de la demande d'assistance administrative ne soulève un doute quant au respect par l'Etat requérant du principe de spécialité. Au vu de l'engagement exprès de l'Etat requérant quant au principe de spécialité, il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect de ce principe.

5.4 Au vu des considérants qui précèdent, le Tribunal ne constate pas de violation des principes de bonne foi, de confidentialité et de spécialité.

6.

6.1

6.1.1 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 (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 à l'ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit Administratif et de droit Fiscal 2017 II 336, 363[RDAF]). La condition de la vraisemblable pertinence – clé de voûte de l'échange de renseignements (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 (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 (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1).

6.1.2 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 (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 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.

6.1.3 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 (arrêt du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 5.5). Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat dans le cadre d'une procédure nationale. En particulier, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (ATF 144 II 206 consid. 4.3).

6.2

6.2.1 En l'espèce, les recourants reprochent à l'AFC de ne pas avoir examiné si les renseignements obtenus de la recourante 3 et de l'Administration fiscale du canton de (...) remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable. Selon les recourants, les informations récoltées – lesquelles confirment d'une part que les cartes bancaires qui font l'objet de la demande ont été utilisées uniquement à des fins professionnelles et, d'autre part, l'absence de rémunération du recourant 1 par la recourante 3 – ne sont pas vraisemblablement pertinentes au regard du but visé par la demande d'assistance administrative. A ce propos, les relevés détaillés des dépenses des cartes de crédit visées par la demande et les extraits de la comptabilité de la recourante 3 ne seraient pas propres à déterminer l'assiette fiscale des recourants 1 et 2 au vu de la nature professionnelle de toutes les dépenses faites au moyen des cartes bancaires susmentionnées. En outre, les recourants déplorent le fait que l'autorité inférieure ne

se soit pas enquis auprès de l'autorité fiscale française du sens à donner aux « dépenses professionnelles », respectivement aux « dépenses privées », afin de vérifier que cette classification soit établie de manière similaire en droit français et en droit suisse. Il découle de ce qui précède que l'AFC aurait dû se limiter à communiquer à la DGFIP l'identification des comptes bancaires auxquels sont adossés les cartes de crédit sans toutefois transmettre les relevés des dépenses et la comptabilité y relatifs.

6.2.2 À titre liminaire, le tribunal rappelle que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, de sorte que la condition de la pertinence vraisemblable est en principe remplie (consid. 4.3 supra). Le Tribunal souligne ensuite que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (consid. 6.1.2 supra). En l'espèce, l'objet de la demande d'assistance en cause est le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune immobilière des recourants 1 et 2 pour les années 2015 à 2019. Considérant ces recourants comme des résidents fiscaux français, la DGFIP explique que ces derniers doivent déclarer l'ensemble de leurs revenus et de leur patrimoine, tant français qu'étrangers. Elle relève que, selon les informations recueillies auprès de l'autorité judiciaire française, le recourant 1 est porteur de deux cartes bancaires de type VISA au nom de « A. _____ – C. _____ ». L'autorité requérante souhaite en particulier, par le biais de l'assistance administrative et puisque le contribuable en cause n'a pas répondu à ses questions, obtenir des informations comptables et bancaires quant au type d'utilisation faite des cartes bancaires susmentionnées. Outre les références IBAN des comptes bancaires ouverts au nom de la recourante 3, sur lesquels le recourant 1 dispose d'un pouvoir de signature, et l'identification des comptes bancaires auxquels sont adossées les cartes VISA, la DGFIP cherche en particulier à savoir si les cartes bancaires ont servi le recourant 1 à titre personnel ou professionnel, si d'autres cartes bancaires ont été employées par ce dernier au nom de la recourante 3 et si il aurait perçu de la part de la recourante 3 des rémunérations et/ou défraiements au titre de ses mandats/fonctions. A cet égard, l'autorité requérante a requis les relevés détaillés de dépenses des cartes de crédit, les extraits de la comptabilité relatifs à ces dépenses ainsi que les documents juridiques et écritures comptables afférents aux éventuelles rémunérations/défraiements du recourant 1. Le Tribunal constate ainsi qu'il existe un rapport entre l'état de fait décrit dans la

demande d'assistance de l'autorité requérante et les documents requis. En effet, les informations à transmettre – à savoir les relevés des dépenses des cartes bancaires utilisées par le recourant 1 dans le cadre de sa fonction d'administrateur de la société recourante 3, les documents juridiques, les écritures comptables relatives aux rémunérations perçues par ce dernier et les notes de frais qu'il a établies – répondent aux questions posées dans le cadre de la demande et présentent un lien direct avec les éléments exposés dans la requête. Il en découle que les renseignements requis sont manifestement propres à faire progresser l'enquête fiscale ou, à tout le moins, sont en rapport direct avec elle. Vu le contexte de faits dans lequel la demande a été déposée et le but fiscal poursuivi, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. Le Tribunal rappelle encore qu'il importe peu qu'une fois fournis, il s'avère que les informations demandées se révèlent finalement non pertinentes (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Par conséquent, la pertinence vraisemblable des informations dont la transmission est prévue ne peut être remise en question.

6.2.3 En outre, le Tribunal relève qu'il n'est ni de son ressort ni de celui de l'AFC de se prononcer sur la qualification privée ou professionnelle des dépenses effectuées au moyen des cartes bancaires en cause dans le cadre de l'assistance administrative. En effet, la détermination de la nature des dépenses relève du droit matériel de l'Etat étranger et de la procédure de taxation française, qui ne doit pas être confondue avec la présente procédure. Le rôle de l'AFC, respectivement du Tribunal, se limite à analyser si les conditions matérielles à l'octroi de l'assistance administrative sont remplies.

6.2.4 Dans la mesure où les informations sont susceptibles de spécifier la nature de l'utilisation des cartes bancaires objet de la demande et d'identifier les autres cartes utilisées par le recourant 1 dans le cadre de ses fonctions d'administrateur de la société recourante 3, la pertinence vraisemblable des renseignements dont l'envoi est prévu est établie. Dès lors, les renseignements requis contribuent à établir le montant des impôts sur le revenu et sur la fortune dus par les recourants 1 et 2 au titre des années 2015 à 2019.

6.2.5 La demande ne constitue au surplus pas une « fishing expedition », compte tenu de sa précision. A cet égard, il ressort expressément de la demande litigieuse que l'autorité fiscale française procède au contrôle des

recourants 1 et 2. L'autorité requérante, qui exprime formellement les obligations déclaratives en matière fiscale revenant aux dits recourants en tant que résidents fiscaux français, souhaite obtenir des informations quant à leurs revenus et leur fortune afin de procéder à leur correcte taxation en France.

6.2.6 Il découle de ce qui précède que les griefs des recourants relatifs à la pertinence vraisemblable des renseignements et à l'interdiction de la pêche aux renseignements doivent être rejetés.

6.3 La Cour relève encore que les recourants allèguent dans la partie « III. En fait » de leur mémoire de recours (allégués 1 à 4), avoir été résidents fiscaux belges durant la période sous contrôle. A l'appui de leur argument, les recourants ont notamment produit les certificats de résidence fiscale des autorités belges pour la période de 2006 à 2019 et les avis d'imposition français de 2013 à 2020 attestant leur statut de « non-résidents ».

6.3.1 La résidence fiscale du contribuable faisant l'objet de la demande d'assistance ne doit pas nécessairement être déterminée au plan international pour que les renseignements demandés soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Il peut en effet arriver que le contribuable, dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne, soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. La détermination de la résidence fiscale au plan international est ainsi une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 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 et de produire toutes les pièces qui corroborent sa position devant les autorités de cet Etat ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

6.3.2 Dans les cas où l'éventuelle double imposition internationale ne concerne pas la Suisse mais un Etat tiers, le fait que la personne visée par une

demande d'assistance administrative puisse être considérée comme résidente fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne remet pas en cause la présomption de bonne foi de ce dernier ni la pertinence vraisemblable de la demande, si l'Etat requérant indique dans sa demande toutes les informations requises par la convention applicable, respectivement par son protocole (consid. 4 supra). Ces informations, qui sont conçues pour éviter en principe une pêche aux renseignements, portent sur des éléments, notamment sur l'objectif fiscal visé, qui permettent d'en inférer que l'Etat requérant considère la personne visée comme faisant partie de ses contribuables. L'existence d'un assujettissement fiscal illimité dans un autre Etat que l'Etat requérant ne suffit pas pour que l'Etat requis doive exiger de l'autorité requérante qu'elle fournisse des explications sur les critères de rattachement qui justifient sa prétention, sauf à adopter une attitude de défiance à son égard (ATF 142 II 161 consid. 2.4 et 142 II 218 consid. 3.7 in fine), et encore moins de refuser une demande d'assistance administrative pour ce motif (sur l'ensemble, arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5).

6.3.3 En l'espèce, le Tribunal relève que la contestation par les recourants de leur résidence fiscale en France et donc de leur assujettissement fiscal constituent des questions de fond, que ni l'AFC ni le Tribunal n'ont à trancher (consid. 6.3.3 supra). Les différentes pièces produites par les recourants ne sont pas de nature à remettre en cause les circonstances évoquées par l'autorité requérante et ainsi la bonne foi de celle-ci. En effet, elles n'excluent en rien l'existence possible d'une résidence dans un autre Etat que la France. Il appartiendra aux recourants de produire ces pièces, voire plus généralement de faire valoir leurs griefs de fond relatifs à leur résidence fiscale devant les juridictions françaises.

6.3.4 Il ressort enfin de la demande d'assistance en cause que l'autorité requérante considère que les recourants 1 et 2 sont résidents fiscaux français dès lors qu'ils y ont une habitation permanente, y exercent une activité professionnelle non accessoire et y effectuent la majeure partie de leurs investissements. Cette revendication de résidence fiscale n'a pas à être remise en cause, ni sous l'angle de la bonne foi de l'Etat requérant, ni sous l'angle de la pertinence vraisemblable. Conformément à la jurisprudence applicable en cas de résidence fiscale potentiellement concurrente dans un Etat tiers, ces informations suffisent à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause et à attester la bonne foi de

l'Etat requérant. Dans la mesure où il n'est ni établi ni allégué que les recourants susmentionnés seraient assujettis à l'impôt de manière illimitée en Suisse, celle-ci ne doit pas exiger de l'autorité requérante qu'elle fournisse des explications sur les critères de rattachement qui justifient sa prétention, sauf à adopter une attitude de défiance à son égard et ne doit pas non plus vérifier le critère de rattachement à l'impôt en France.

7.

7.1

7.1.1 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (ATF 141 II 436 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-1783/2019 du 19 mai 2021 consid. 4.3.5.1 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3). La transmission d'informations est ainsi en principe également possible à condition de répondre à l'exigence de la pertinence vraisemblable (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

7.1.2 C'est donc le critère conventionnel de la pertinence vraisemblable qui demeure déterminant ; cela étant, il convient aussi de procéder à une pesée des intérêts en présence. Selon la jurisprudence, les informations relatives à des comptes détenus de manière indirecte (ayants droit économiques, procuration, détenteur de contrôle, etc.) remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable. En effet, si les présomptions de l'Etat requérant s'appuient sur des documents bancaires, des renseignements d'employés de banque et des questions précises rendant vraisemblable une éventuelle détention économique desdits comptes bancaires par la personne visée par la demande, la condition de la pertinence vraisemblable est généralement réalisée (ATF 141 II 436 consid. 4.6 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

7.1.3 S'agissant plus spécialement des tiers non impliqués, la transmission de leurs noms n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que la communication des noms de ces tiers non impliqués est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage ren-

draît vide de sens la demande d'assistance administrative. Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissaient par pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (arrêts du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 et 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé. En d'autres termes, cela signifie que l'art. 4 al. 3 LAAF n'empêche pas la transmission d'informations relatives à des tiers non impliqués – telles que leur nom – si ces informations sont susceptibles d'être pertinentes pour l'objectif fiscal poursuivi et si leur transmission est nécessaire, c'est-à-dire si le fait de les supprimer ou de les caviarder irait à l'encontre du but de l'assistance fiscale internationale (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les réf. citées ; arrêts du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1 ; 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Ce n'est que si les informations concernant les tiers ne sont pas vraisemblablement pertinentes qu'elles ne doivent pas être transmises. Cela étant, en cas de transmission, les tiers dont les noms apparaissent sont protégés par le principe de spécialité ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (art. 20 al. 2 LAAF ; sur le principe de spécialité, consid. 5.3 infra ; ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 142 II 161 consid. 4.6.1).

7.1.4 Autre est toutefois la question de savoir si les recourants peuvent se prévaloir, dans le cadre de leurs recours, de l'intérêt de tiers. En effet, selon la jurisprudence, la qualité pour recourir est exclue si le recourant fait valoir non pas un intérêt qui lui est propre, mais l'intérêt de tiers (ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Il s'ensuit que les recourants ne sont pas légitimés à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers (ATF 147 II 116 consid. 6.2). Cependant, les recourants peuvent être légitimés à invoquer l'intérêt de tiers lorsque, en raison de circonstances de fait particulières, l'intérêt de tiers leur octroie un avantage pratique et personnel (ATF 139 II 499 consid. 2.2 ; 137 II 30 consid. 2.2.3). En matière d'assistance administrative fiscale, un tel intérêt peut être donné lorsque le recourant démontre qu'il existe un intérêt à la confidentialité du lien contractuel ou économique le liant aux tiers dont la transmission des informations est envisagée. En revanche, la violation de droit procéduraux de tiers n'octroie en général pas d'intérêt propre (ATF 139 II 404 consid. 11.1). En

effet, l'invocation d'intérêts de tiers à de seules fins dilatoires ne confère pas d'intérêt protégé (ATF 146 I 172 consid. 6.2 ; 145 II 119 consid. 3.3).

7.1.5 A cet égard, il appartient aux recourants de démontrer de manière claire et circonstanciée quelle information devrait être caviardée et pour quel motif. En effet, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2).

7.2

7.2.1 Suivant l'art. 28 par. 3 let. c CDI CH-FR, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

7.2.2 Selon le Commentaire MC OCDE, à la lumière duquel la disposition topique peut être interprétée (ATF 142 II 161 consid. 2.1 par analogie ; arrêt du TF 2C_481/2021 du 19 mai 2022 consid. 9.3.1), on entend par secret commercial ou industriel des faits ou circonstances d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice, par exemple en occasionnant de graves difficultés financières. La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial ou industriel protégé, à moins que leur divulgation ne trahisse un tel secret, par exemple lorsqu'il s'agit de documents d'achat permettant de révéler la formule exclusive d'un produit (Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19.2 ad art. 26 MC OCDE). Cela étant, le Commentaire MC OCDE précise qu'il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dans ce contexte,

sous peine de restreindre excessivement l'assistance (cf. Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19 ad art. 26 MC OCDE).

7.2.3 Doivent être respectées les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, l'AFC disposant 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 (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-444/2020 du 18 mai 2021 consid. 5.7 ; A-6508/2016 du 16 mai 2018 consid. 3.7).

7.3

7.3.1 En l'espèce, les recourants ont requis, à titre subsidiaire dans le cas où l'assistance administrative devait être accordée et dans le but de protéger la sphère « privée commerciale » de la recourante 3, le caviardage des relevés des dépenses des cartes de crédit en cause, des notes de frais et de la comptabilité y relatives. A ce propos, les recourants allèguent d'abord que les dépenses effectuées au moyen des cartes de crédit en question et les notes de frais dont l'envoi est prévu constituent exclusivement des frais professionnels. Dans ces circonstances, ces documents – lesquels seraient sans lien avec l'évaluation de la situation fiscale des recourants 1 et 2 – seraient couverts par le secret des affaires et le secret commercial (art. 162 et 273 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP, RS 311.0]) et la recourante 3 aurait un intérêt à ce que sa comptabilité et le détail de ses activités commerciales ne soient pas transmis à l'autorité requérante. En outre, le secret fiscal – lequel protégerait les données personnelles ainsi que toutes les informations secrètes, tel par exemple les secrets d'affaires et de fabrication – commanderait également le caviardage de la documentation avant toute transmission.

Les recourants relèvent encore, s'agissant du contrat de prestation conclu entre la recourante 3 et la société D. _____, d'une part, que sa transmission violerait la condition de la pertinence vraisemblable et, d'autre part, qu'un contrat liant une société belge à une société suisse ne pourrait pas être produit à la France par le biais de l'assistance administrative dirigée contre les recourant 1 et 2, sauf à violer le principe de subsidiarité et à admettre une « fishing expedition ».

Enfin, les recourants requièrent que le nom de leur mandataire, lequel apparaît en qualité d'administrateur de la recourante 3 dans le cadre du contrat de services, soit caviardé. A cet égard, ils sont d'avis que les données d'un membre du Conseil d'administration d'une société non visée par la demande d'assistance administrative ne contribuerait pas à éclairer la situation fiscale des personnes concernées.

7.3.2 En préambule, l'on peut s'interroger sur la recevabilité de ce grief par lequel les recourants semblent faire valoir des intérêts de tiers à voir leurs identités respectives caviardées, et non leurs propres intérêts (consid. 7.1.4 supra et également ATF 147 II 116 consid. 6.2 ; 143 II 506 consid. 5.1). En effet, le Tribunal souligne que les données dont les recourants requièrent le caviardage sont en particulier les noms d'hôtels, de restaurants, de bars, de parkings, d'entreprises de taxi, d'agence de voyage, le genre d'établissements auxquels ils appartiennent ainsi que la mention « retraits en distributeurs » et les commissions pour retrait d'espèces. Les recourants ne démontrent pas pour quel motif le caviardage des informations relatives à ces tiers octroierait un avantage pratique et personnel à la recourante 3. Force est également de constater que l'existence d'un tel avantage ne ressort pas du dossier. L'intérêt à la sphère « privée commerciale » de la recourante 3, tel qu'il est invoqué, ne saurait ainsi être retenu. En outre, le Tribunal note que les données des tiers mentionnés dans les informations dont la transmission est envisagée présentent une relation directe avec l'activité des cartes bancaires concernées. En effet, les informations ressortant des relevés détaillés de dépenses et des notes de frais apportent des informations précises quant à l'utilisation faite des cartes de crédit liées au relations bancaires dont le recourant 1 disposait durant la période sous contrôle d'un pouvoir de signature, sont ainsi susceptibles de déterminer la nature des dépenses effectuées et, le cas échéant, d'établir le montant des impôts éludés. Les renseignements, lesquels ont été expressément requis, sont clairement constitutifs du complexe de faits que l'autorité requérante cherche à éclaircir par sa demande (consid. 7.1.4 supra). Pour ce motif et les raisons déjà exposées au consid. 6 ci-dessus en lien avec la pertinence vraisemblable de la documentation à transmettre, le Tribunal retient que la transmission des données relatives aux tiers précités, telle qu'envisagée par l'AFC, est proportionnée et conforme au droit (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les réf. citées). En conséquence, dans la mesure où il serait recevable, le grief des recourants devrait de toute façon être rejeté.

7.3.3 Dans tous les cas, les tiers dont les données apparaissent dans la documentation sont protégés par le principe de spécialité (consid. 5.3.2 supra). Les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative aux personnes désignées comme concernées par la demande, pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (arrêts du TAF A-2655/2020 du 21 décembre 2021 consid. 4.12 ; A-1315/2019 du 17 septembre 2019 consid. 3.3 ; A-5047/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5).

7.3.4 Pour le surplus, le secret fiscal ne fait pas obstacle aux règles conventionnelles, qui priment le droit interne (consid. 7.2.3 supra). En outre, les renseignements dont la transmission est prévue concernent avant tout des documents comptables et des transactions financières. Or, selon la jurisprudence, les informations financières ne relèvent pas, par nature, de la notion de secret commercial prévu à l'art. 28 par. 3 let. c CDI CH-FR (arrêt du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 7.1). En outre, la notion de secret d'affaires dans le cadre de l'échange de renseignements entre Etats, conçu comme devant être le plus large possible (consid. 7.2.2 supra), est en effet définie de manière restrictive, soit de manière plus restreinte qu'aux art. 162 ou 273 CP. Dès lors, contrairement à ce que soutiennent les recourants, en vertu du principe de *lex specialis derogat legi generali*, la définition du secret de fabrication ou du secret commercial au sens des art. 162 et 273 CP ne s'applique pas aux renseignements dans les demandes d'assistance administrative en matière fiscale par analogie. Enfin, s'agissant du contrat de services dont les recourants s'opposent au transfert, la Cour de céans ne voit pas pourquoi il ne pourrait pas être transmis à la France dans la mesure où il n'apparaît pas de secret à sa lecture tels que des formules exclusives de produits (arrêt du TF 2C_481/2021 du 19 mai 2022 consid. 9.3.1). Il sied de rappeler que ce document juridique a expressément été requis par l'autorité fiscale française et qu'il a été jugé vraisemblablement pertinent au vu du but fiscal poursuivi par l'autorité requérante (consid 6.2.2 supra). A cet égard, le Tribunal relève encore que selon les informations récoltées, ledit contrat dont la société D._____ est partie, est le moyen par lequel le recourant 1 facture ses prestations à la recourante 3. Dès lors, le nom de la société belge ne saurait être caviardé en raison des liens juridiques et économiques qui la lie aux recourants 1 et 3.

7.3.5 Il découle de ce qui précède que tant le nom de la société D. _____ que le nom du mandataire des recourants apparaissant en tant qu'administrateur de la recourante 3 ne sont pas le fruit d'un pur hasard sans lien avec la situation des recourants. Dans ces conditions, aucun élément ne s'oppose à la transmission de la documentation en question telle d'envisagée.

8.

8.1 Dans le cas où le Tribunal refuserait les caviardages demandés dans le contrat de services, les recourants requièrent que l'AFC informe la société D. _____ de l'existence de la présente procédure et des droits qui en découlent afin qu'elle puisse, cas échéant, faire valoir son opposition à la transmission des informations la concernant.

8.2 Le Tribunal fédéral a développé une jurisprudence stricte à l'égard de l'information des tiers (sur la notion des tiers, consid. 7.1 supra). En substance, le Tribunal fédéral a rappelé que le devoir d'information de l'AFC se limite aux cas où la qualité pour recourir ressort de manière évidente du dossier de la cause. Le seul fait que le nom de personnes apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas, à lui seul, à justifier une telle information. Cette limitation répond aux besoins de diligence dans le traitement des demandes d'assistance qui découlent du droit international et est dans l'intérêt de la personne visée par la demande, qui peut souhaiter ne pas porter à la connaissance de tous ceux qui pourraient disposer de la qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF des informations la concernant. Selon l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir qui-conque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). L'intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 al. 1 let. c PA doit être direct et concret. L'intéressé doit se trouver dans un rapport suffisamment étroit, spécial et digne d'être pris en considération avec la décision entreprise. Il doit être touché dans une mesure et avec une intensité plus grande que l'ensemble des administrés (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 ; 143 II 506 consid. 5.1 ; 139 II 499 consid. 2.2 ; 138 II 162 consid. 2.1.2). Ces exigences sont particulièrement importantes dans le cas d'un recours d'un tiers qui n'est pas destinataire de la décision. Sa qualité pour recourir n'est admise que restrictivement. Il faut qu'il soit touché directement, qu'il se trouve, avec l'objet de la contestation, dans une relation

particulière, étroite et digne d'être prise en considération et qu'il ait un intérêt pratique à l'annulation ou à la modification de la décision qu'il attaque, en ce sens que l'issue de la procédure doit influencer sa situation de manière significative (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 ; 139 II 279 consid. 2.2 ; 135 II 172 consid. 2.1 ; 135 II 145 consid. 6.1).

8.3 Le Tribunal fédéral a jugé que dans le contexte de l'assistance administrative, cet intérêt doit être reconnu dans des situations spécifiques étant donné que le principe de spécialité offre une protection suffisante. En effet, l'Etat requérant ne peut, sauf dispositions légales contraires des deux Etats concernés, utiliser ces informations à l'encontre de tiers. La seule mention du nom d'un tiers dans les informations à transmettre n'est pas à même de faire naître un intérêt digne de protection. Il est nécessaire que l'intéressé puisse se prévaloir d'autres circonstances telles qu'un risque concret que l'Etat requérant ne respectera pas le principe de spécialité. En revanche, le seul fait qu'un tiers pourrait faire valoir, même à juste titre, que son nom ne constitue pas un renseignement vraisemblablement pertinent (art. 4 al. 3 LAAF) et qu'il ne doit partant pas être communiqué à l'Etat requérant, ne suffit pas pour retenir l'existence d'un intérêt digne de protection en lien avec la demande d'assistance administrative (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 et 7.4 ainsi que les réf. citées).

8.4 Le Tribunal fédéral a également relevé que les voies de droit tirées de la réglementation en matière de protection des données protègent dans le domaine de l'assistance administrative efficacement les tiers au droit à l'autodétermination informationnelle découlant des art. 8 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) et 13 Cst. Une protection juridique dans le cadre de la procédure d'assistance est néanmoins recommandée si la personne intéressée demande elle-même à participer à la procédure. En d'autres termes, accorder une protection juridique aux personnes qui ne sont pas touchées elles-mêmes par la procédure fiscale dans l'Etat requérant, mais dont le nom figure dans la documentation à transmettre dans le cadre de la procédure d'assistance administrative demeure possible, mais n'est pas obligatoire. Elle est recommandée si la personne concernée demande elle-même à participer à la procédure devant l'AFC (ATF 146 I 172 consid. 7.2 et réf. citées).

8.5 Notre haute Cour a finalement rappelé que la limitation du devoir d'information de l'AFC aux cas où la qualité pour recourir ressort de manière

évidente répond aux besoins de diligence dans le traitement des demandes d'assistance qui découle du droit international, mais est également dans l'intérêt de la personne visée par la demande qui peut souhaiter ne pas porter à la connaissance de tous ceux qui pourraient disposer de la qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF des informations la concernant. Une telle information impliquant régulièrement des personnes domiciliées à l'étranger pourrait d'ailleurs s'avérer complexe ou disproportionnée pour l'AFC et nécessiter une publication dans la feuille fédérale qui ne serait finalement pas non plus dans l'intérêt des tiers visés. Le Tribunal fédéral a néanmoins confirmé la pratique de l'AFC, qui confère la qualité de partie aux personnes qui s'annoncent auprès d'elle afin de demander le caviardage des renseignements les concernant (ATF 146 I 172 consid. 7.3.3 et réf. citées).

8.6 En l'espèce, la Cour de céans rappelle d'abord que la présente demande d'assistance administrative vise à établir le montant des impôts sur le revenu et sur la fortune éventuellement éludés par les recourants 1 et 2. A cet égard, l'autorité fiscale française cherche à obtenir des renseignements comptables et bancaires, notamment au sujet de deux cartes bancaires de type VISA, dont le recourant 1 bénéficiait en sa qualité d'administrateur de la société recourante 3, afin de déterminer si ces cartes sont utilisées à titre personnel ou professionnel (consid. 6.2.2 supra). A cet égard, le Tribunal note que la société D._____ n'apparaît pas dans la demande, n'est pas une personne concernée et n'a pas été qualifiée de personne habilitée à recourir dans le cadre de la procédure qui s'est déroulée par-devant l'AFC. Elle ressort exclusivement du contrat de services produit par la recourante 3 en réponse à la question e) de la requête française, relative aux rémunérations et/ou aux défraiements perçus par le recourant 1 dans le cadre de ses fonctions au sein de la société recourante 3. La documentation en cause a dès lors été expressément requise par l'autorité française. Il sied également de relever que la société susmentionnée ne s'est adressée ni à l'AFC ni au Tribunal pour lui demander de participer à la procédure. Les recourants ne font en l'espèce valoir aucun intérêt digne de protection direct et concret qui permettrait de reconnaître la qualité de partie à D._____. Enfin, au regard du but visé par la demande et de la relation d'affaires étroite entre le recourant 1 et la société D._____, les informations en question s'avèrent vraisemblablement pertinentes au regard du but visé par la demande et ne sauraient être caviardées (consid. 6.2.2 et 7.3.4 supra).

8.7 Au surplus, il sied de rappeler que les tiers non concernés sont protégés de l'utilisation des informations les concernant par l'Etat requérant par le principe de spécialité. Or les recourants ne font valoir aucun argument quant à une éventuelle violation de ce principe. Il n'y a donc pas lieu de retenir que les informations concernant la société D. _____ pourraient être utilisées à l'égard de cette dernière, ni qu'elles seront utilisées autrement que pour procéder à la taxation envisagée par l'autorité requérante, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.3).

8.8 Au vu des considérants qui précèdent, le Tribunal relève que la société D. _____ n'a pas une qualité évidente de partie au point qu'elle aurait dû être informée de la procédure de première instance ou de la présente procédure de recours.

9.

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

10.

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.

11.

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).

12.

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.

La requête de suspension est rejetée, pour autant qu'elle ne soit pas sans objet.

2.

Le recours est rejeté.

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)