



Cour I
A-1351/2022

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.** _____,
les deux représentés par
Maître Delphine Jobin et Maître Matteo Pedrazzini,
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 : l'autorité requérante, l'autorité fiscale française ou la DGFIP) a adressé une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale française a indiqué que les époux C. _____ et D. _____ 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 C. _____ et D. _____ 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, notamment, en ce qui concerne C. _____, en tant que président directeur général de E. _____, gérant des SCI françaises F. _____, G. _____, H. _____ et I. _____ et président de la SAS J. _____. En outre, les prénommés auraient effectué la majeure partie de leurs investissements en France durant la période visée, dont ils auraient retiré une grande part de leurs revenus. Par ailleurs, il résulte des renseignements recueillis auprès de l'autorité judiciaire française que C. _____ et D. _____ détiennent de nombreux comptes bancaires à l'étranger, notamment en Suisse auprès de la banque K. _____ (ci-après : la banque). Or, l'autorité requérante expose que les comptes en question n'ont fait l'objet d'aucune déclaration auprès du fisc français. La demande d'assistance administrative vise ainsi à obtenir de la Suisse les renseignements nécessaires à l'administration fiscale française en vue d'établir les montants des impôts sur le revenu et sur la fortune élundés par les intéressés.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale des époux C. _____ et D. _____ et en vue d'effectuer leur correcte taxation en France, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes, en lien avec le compte [...] détenu auprès de la banque :

a) Veuillez communiquer :

1. Les états de fortune au (...) des années 2012 à 2019 ;
2. Les relevés sur la période du (...) 2012 au (...) 2019, 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) ainsi que, si le compte bancaire a été générateur de revenus fiscalisés en Suisse, le montant de la base imposable et de l'impôt acquitté au titre de chacune des années visées par la présente demande ;

3. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;
4. En cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.

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

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

Par ailleurs, 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) [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 ordonnance de production du 18 décembre 2020, l'AFC a demandé à la banque de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative.

B.b Par courrier du 6 janvier 2021, la banque a fourni à l'AFC une partie des informations requises par la demande d'assistance administrative.

B.c Par deux ordonnances de production complémentaires des 21 janvier et 6 avril 2021, l'AFC a demandé à la banque de lui transmettre les documents et renseignements manquants, lesquels ont été fournis en date des 29 janvier et 15 avril 2021. Parmi les éléments transmis figurent des documents relatifs à deux comptes bancaires dont A. _____ et B. _____ sont les titulaires respectifs.

B.d Par courrier du 12 février 2021 et procurations annexées, Maître Delphine Jobin et Maître Matteo Pedrazzini (ci-après : les mandataires) ont annoncé à l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts de A. _____ et de B. _____. En outre, ils ont requis la consultation des pièces du dossier.

C.

C.a Par courrier du 21 mai 2021, l'AFC a mis à disposition des mandataires l'intégralité du dossier. Par ailleurs, elle leur a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante, accompagnées des documents utiles et les a informés du fait que leurs mandants pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.b Suite à plusieurs prolongations de délai, les mandataires ont transmis à l'autorité inférieure leurs observations par courriers des 17 et 28 juin 2021 en s'opposant, au nom de leurs mandants, à tout envoi d'informations les concernant à l'autorité fiscale française.

C.c Par courriels des (...) et (...) 2021, l'AFC a sollicité de l'autorité requérante des informations complémentaires en lien avec la question b) des demandes d'assistance administrative. Elle a en substance indiqué à la DGFIP avoir besoin de précisions quant au type de procurations requises dans leur demande d'assistance et dont disposeraient les contribuables en question sur des comptes bancaires en Suisse. Les clarifications ont été apportées par courriel du (...) 2021.

C.d Par échange de courriels des (...) 2021, l'autorité requérante s'est enquis de l'avancement de la procédure d'assistance administrative auprès de l'AFC, qui lui a répondu que la procédure suivait son cours.

C.e Par courrier du 19 novembre 2021, l'AFC a mis à disposition des mandataires les nouvelles pièces du dossier, en particulier l'échange de courriels des (...) et (...) 2021 avec la DGFIP et leur a communiqué les informations qu'elle prévoyait dès lors de transmettre à l'autorité fiscale française, accompagnées des documents utiles. L'autorité inférieure a informé les mandataires du fait que leurs mandants pouvaient, dans un nouveau délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.f Suite à plusieurs prolongations de délai, les mandataires ont remis à l'AFC, par courrier du 20 décembre 2021, les observations complémentaires de leurs mandants, maintenant en substance les conclusions prises par courriers des 17 et 28 juin 2021.

D.

Par décision finale du 16 février 2022, notifiée aux mandataires de A. _____ et de la société B. _____ en tant que personnes habilitées à recourir, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque.

E.

E.a Par acte du 21 mars 2022, A. _____ (ci-après : le recourant) et B. _____ (ci-après : la recourante ; ci-après et ensemble : les recourants), agissant par l'intermédiaire de leurs mandataires communs, 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 16 février 2022. Par ce recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à titre préalable, à la suspension de la procédure jusqu'à la décision finale et exécutoire sur l'octroi de l'assistance administrative à la France concernant les époux C. _____ et D. _____. A titre principal, les recourants ont conclu à l'admission du recours, à l'annulation de la décision que-rellée et à ce qu'il ne soit pas entré en matière sur la demande d'assistance administrative en question. A titre subsidiaire, les recourants ont conclu au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

E.b Dans sa réponse du 12 mai 2022, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

E.c Par réplique du 13 juin 2022, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire du 21 mars 2022.

E.d Par duplique du 30 juin 2022, l'AFC a également maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 12 mai 2022.

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 (...) 2020, 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 ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF. Ils ont toutefois été informés de la procédure en cours au sens de l'art. 14 al. 2 LAAF et l'AFC leur a notifié la décision finale du 16 février 2022 en qualité de personnes habilitées à recourir (cf. Faits, D. supra). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que les recourants disposent d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant, la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA leur est 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 jusqu'à décision finale et exécutoire sur l'octroi de l'assistance administrative à la DGFIP s'agissant des époux C._____ et D._____. Ils exposent à cet égard n'être que des personnes habilitées à recourir et que les personnes directement visées par la demande, à savoir C._____ et D._____, ont également déposé un recours contre la décision finale de l'AFC octroyant l'assistance administrative à la France. Afin d'éviter des jugements contradictoires, les recourants estiment qu'il se justifie de suspendre la présente procédure jusqu'à décision finale et exécutoire sur l'octroi de l'assistance administrative concernant C._____ et D._____.

Dans sa réponse du 12 mai 2021, 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 En l'espèce, la procédure dont les recourants font état est traitée par le Tribunal sous la référence A-1312/2022 et est 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 se plaignent, en substance, que les informations les concernant ne remplissent pas la condition de la pertinence vraisemblable dans la mesure où ils sont des tiers non concernés au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, qu'ils ne sont pas des contribuables français et qu'ils apparaissent dans les documents dont la transmission est envisagée qu'en raison de leur lien avec C._____, lequel est ayant droit économique, respectivement détenteur de contrôle des comptes qu'ils détiennent auprès

de la banque. Les recourants estiment que le rapport qui les lie à C._____ est insuffisant pour admettre une quelconque pertinence des renseignements les concernant. Par ailleurs, la transmission des informations envisagée violerait les règles en matière de secret commercial, d'affaires ou professionnel au sens de l'art. 28 par. 3 let. c CDI CH-FR.

2.4 Le Tribunal examinera d'abord 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 exposera ensuite les conditions matérielles de l'assistance administrative (consid. 5 *infra*), avant d'examiner les griefs des recourants portant sur la pertinence vraisemblable (consid. 6) et sur le maintien du secret commercial et professionnel (consid. 7).

3.

3.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], 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 un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant, RO 2010 5683), qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant les années 2010 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 (...) 2012 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 par la demande ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations).

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, il faut considérer qu'elle est conforme aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, dès lors que la requête mentionne le nom des personnes concernées, les impôts en cause, la période visée, le but de la demande et l'identité de la détentrice d'informations et qu'elle contient une description des renseignements demandés. Dans la mesure où la requête d'assistance administrative du (...) 2020 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, 8.7.1 et 8.7.4 ; 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 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 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 (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 pertinence vraisemblable – 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).

Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3 ; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 5.1 ss supra]). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat

serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis]). 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 ; 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.

5.3

5.3.1 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).

5.3.2 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).

5.3.3 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 rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. 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 ; 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 ; ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 144 II 29 consid. 4.4 ; 143 II 506 consid. 5.4.2 ; 142 II 161 consid. 4.6.1).

5.4 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (parmi d'autres : arrêt du TAF A-3073/2020 du 14 décembre 2021 consid. 2.7.2).

5.5 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 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3). 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. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

6.

6.1

6.1.1 En l'espèce, les recourants rappellent qu'ils sont des tiers non concernés au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF. S'ils apparaissent dans la documentation transmise par la banque, c'est en raison de leur lien avec C. _____, lequel est ayant droit économique, respectivement détenteur de contrôle des comptes qu'ils détiennent auprès de la banque. Les recourants estiment que ces liens ne suffisent pas à justifier la transmission de renseignements les concernant. À cet égard, ils reprochent à l'AFC de ne pas avoir établi à satisfaction que les renseignements en cause sont de nature à élucider la situation fiscale des personnes concernées par la demande d'assistance administrative. Contrairement aux affirmations de l'AFC, les recourants avancent que les relevés du compte n° (...), détenu par la recourante auprès de la banque, ne laissent apparaître aucun transfert en provenance et/ou en faveur des personnes concernées et échappent ainsi à la condition de la pertinence vraisemblable. S'agissant des relevés du compte n° (...) détenu par le recourant, ils ne laisseraient apparaître qu'un seul transfert en faveur de C. _____, insuffisant aux yeux des recourants pour admettre la transmission de l'intégralité desdits relevés. Partant, ils requièrent que la documentation relative aux deux comptes bancaires susmentionnés soit retirée des informations à transmettre à la DGFIP.

6.1.2 Selon la jurisprudence, une personne détient un compte bancaire de manière directe lorsqu'elle en est le titulaire juridique. Elle détient un compte bancaire de manière indirecte lorsqu'elle dispose économiquement des avoirs dudit compte en tant qu'ayant droit économique ou qu'elle est au bénéfice d'une procuration qui lui octroie un tel pouvoir (ATF 147 II 116 consid. 4.3). Le pouvoir de disposer d'un compte bancaire peut dès lors prendre plusieurs formes outre la titularité directe et une détention indirecte peut suffire pour disposer des avoirs déposés sur un compte bancaire. L'ayant droit économique d'un compte bancaire possède généralement un tel pouvoir. La notion de détenteur de contrôle désignant l'ayant droit éco-

nomique d'une personne morale exerçant une activité opérationnelle (commentaire concernant la Convention relative à l'obligation de diligence des banques du 13 juin 2018 p. 30 ch. 3), il sied de retenir que le détenteur de contrôle d'une société possède également habituellement un pouvoir de disposition. De même, ce pouvoir peut intervenir par l'octroi d'une procuration, le titulaire du compte bancaire déclare à une autre personne (représentant, fondé de procuration) sa volonté de l'autoriser à agir en son nom. Il est donc possible pour la personne qui est titulaire d'une procuration sur un compte bancaire d'être au bénéfice d'un pouvoir de disposition sur les avoirs dudit compte, si le titulaire du compte le lui a octroyé (EMCH/RENZ/ARPAGAU [éd.], ARPAGAU/STADLER/WERLEN [éd.], Das schweizerische Bankgeschäft, 8^e éd. 2021, p. 154 N 554 ; ENDRIT PODA, Les effets en droit privé de l'obligation d'identifier l'ayant droit économique, 2019, p. 84 s.). Recourir à un tiers pour faire écran entre des avoirs et un contribuable est un montage classique pour soustraire des flux imposables aux yeux des administrations fiscales (ATF 147 II 116 consid. 5.4.2).

6.1.3 En l'espèce, l'autorité requérante – laquelle est présumée de bonne foi – cherche à déterminer le montant des avoirs et des revenus non déclarés par les personnes concernées au fisc français. Afin d'établir ces montants, la DGFIP requiert de l'AFC des informations quant aux avoirs que les personnes concernées détiennent en Suisse. Dans ce cadre, elle a expressément requis des renseignements sur les « 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 » (demande du (...) 2020 ch. 12 let. b). En d'autres termes, la DGFIP cherche précisément à vérifier que les personnes concernées par la demande n'ont pas utilisé l'une ou l'autre des structures énumérées ci-dessus (consid. 6.1.2 supra) pour dissimuler des revenus au fisc. En réponse à la question de l'autorité fiscale française, la banque a informé l'AFC que, durant la période sous contrôle, C. _____ était le détenteur de contrôle de la relation bancaire n° (...), dont la recourante était la titulaire et qu'il était l'ayant droit économique de la relation bancaire n° (...) dont le recourant était le titulaire. C. _____ détenait ainsi les comptes susmentionnés de manière indirecte. L'identité des personnes liées aux comptes directement ou indirectement détenus par les personnes concernées sont non seulement des éléments déterminant pour établir et vérifier les flux financiers ayant transité par ces comptes mais également pour établir les liens qui lient ces dernières aux recourants. En effet, ces renseignements sont par nature susceptibles d'aider à établir correctement la situation fiscale des personnes concernées. Partant, le Tribunal relève que les

informations querellées, lesquelles ont expressément été demandées, ont un lien avec l'état de fait de la demande et qu'elles remplissent la condition de la pertinence vraisemblable. Il ne saurait dès lors être retenu que la demande présente un quelconque caractère de « fishing expedition ». Le fait que les relevés bancaires des comptes susmentionnés ne dévoileraient aucun transfert d'argent en provenance et/ou en faveur des personnes concernées n'est pas déterminant. En effet, ces éléments ne sauraient mettre en cause la qualité d'ayant droit économique, respectivement de détenteur de contrôle de C. _____ sur les comptes susmentionnés, et ainsi le pouvoir de disposition de ce dernier qui en découle.

Par ailleurs, il doit être rappelé que les recourants, en tant que tiers non concernés par la demande de l'autorité fiscale française, sont protégés par le principe de spécialité, principe que la DGFIP s'est expressément engagée à respecter (demande d'assistance administrative du (...) 2020, ch. 14 let. a), si bien que les renseignements fournis par l'autorité inférieure dans le cadre de la présente procédure ne peuvent servir qu'à l'encontre des personnes concernées par la demande de l'autorité requérante, à savoir in casu à l'encontre de C. _____ et D. _____ exclusivement. Partant, l'intérêt privé des recourants à voir leur identité caviardée ne saurait surpasser l'intérêt public à un échange d'informations le plus large possible.

6.2

6.2.1 Dans un second grief, les recourants avancent que certains des renseignements en cause sont couverts par le secret commercial et/ou professionnel. Ils relèvent d'abord que le recourant, en sa qualité d'administrateur de la société recourante, est une personne astreinte au secret commercial au sens de l'art. 162 du Code pénal suisse du 12 décembre 1937 (ci-après : CP RS 311.0). Ils poursuivent en indiquant que la recourante est active dans le domaine de la biotechnologie, lequel est particulièrement concurrentiel. Dans ce contexte, des tiers pourraient avoir accès à certaines données la concernant – en particulier en lien avec ses activités, ses partenaires, ses fournisseurs et ses clients – qui pourraient alors être utilisées ou vendues à des concurrents actifs dans le même domaine. À cet égard, les processus de fabrication et de production de l'acide hyaluronique seraient en particulier secrets. Enfin, les échanges entre la recourante et ses avocats, ou avec toutes autres personnes soumises au secret professionnel au sens de l'art. 321 CP, devraient également être protégés. Dans ces circonstances, les recourants requièrent, à titre subsidiaire dans l'hypothèse où l'assistance administrative serait octroyée à la France, que les relevés des comptes bancaires détenus par les recourants auprès de

la banque soient caviardés. Ils ont fourni une liste comprenant toutes les informations dont le noircissement est demandé (recours, ch. 35 p. 10 s).

6.2.2 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.

6.2.3 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, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir 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. 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 (Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19 et 19.2 ad art. 26 MC OCDE ; arrêt du TF 2C_481/2021 du 19 mai 2022 consid. 9.3.1).

6.2.4 Le Tribunal relève d'abord que les renseignements dont la transmission est prévue concernent des transactions financières. Or, selon la jurisprudence, des transactions financières ne constituent pas, par nature, des secrets protégés dans le contexte de l'assistance administrative (arrêt du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 7.1 s). 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. 6.2.3 supra), est définie de manière restrictive, soit de manière plus restreinte

qu'aux art. 162 ou 273 CP. Il en découle que, 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 de l'art. 162 CP ne s'applique pas aux renseignements dans les demandes d'assistance administrative en matière fiscale par analogie – une interprétation contraire viderait en effet les CDI de leur contenu, dans la mesure où le secret commercial protégé par l'art. 162 CP a une portée plus large que l'art. 26 MC OCDE. Il en découle que malgré sa qualité d'administrateur, le recourant ne bénéficie pas d'une protection accrue.

6.2.5 En outre, les informations en lien avec les études d'avocats et de notaires apparaissant sur les relevés des comptes litigieux ne font pas partie du secret professionnel au sens de l'art. 321 CP. En effet, les informations concernant des avocats ou des notaires – produites par la banque – selon lesquelles des paiements ont été effectués depuis les comptes bancaires détenus par les recourants en leurs faveurs ne sauraient en l'espèce tomber dans le champ d'application du secret professionnel au sens de l'art. 321 CP. Il en va de même des informations en lien avec les employés de la recourante, que ce soient les recruteurs, chercheurs ou scientifiques, ou encore les personnes ou sociétés ayant collaboré avec la recourante, en particulier la maison d'édition engagée pour préparer une plaquette commerciale et le Groupe L. _____. En effet, leurs noms ressortent exclusivement des relevés bancaires produits par la banque, et sont en lien avec des virements effectués en la faveur de la recourante. Il en irait différemment si les différentes informations avaient été demandées et obtenues des avocats et/ou des notaires eux-mêmes, lesquels sont soumis au secret professionnel (arrêt du TAF A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 5.3.2.1). Il découle de ce qui précède que ces éléments ne diffèrent pas des autres informations concernant des tiers non parties à la procédure et ne sauraient dès lors bénéficier de la protection absolue instaurée à l'égard du secret professionnel.

6.2.6 Par ailleurs, les informations requises par l'autorité fiscale française et dont la transmission est envisagée sont principalement de nature financière. Ces renseignements ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre (par. 19.2 ad art. 26 MC OCDE ; consid. 6.2.4 supra). En outre, les recourants n'ont pas démontré en quoi ces informations pourraient être exploitées par des entreprises concurrentielles à la recourante ni en quoi leur utilisation pourrait conduire à un grave préjudice (par. 19.2 ad art. 26 MC OCDE ; consid. 6.2.3 supra). Le Tribunal rappelle que la seule détermination, l'évaluation ou le recouvrement de

l'impôt envisagé ne peuvent pas être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice.

6.2.7 Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que les noms des différentes personnes qui apparaissent dans les relevés de compte peuvent être transmis dans la mesure où leur envoi ne viole pas le secret commercial, industriel ou professionnel.

Enfin, le Tribunal ne voit pas de motifs – et les recourants n'en soulèvent aucun – qui permettraient de remettre en doute le respect des principes de bonne foi (consid. 5.1 supra) et de subsidiarité (consid. 5.4 supra), l'autorité requérante ayant indiqué dans sa demande du (...) 2020 qu'elle avait épuisé toutes les sources possibles pour obtenir ces informations sans y aboutir. Au demeurant, aucun élément ne permet de douter du respect par l'autorité fiscale française du principe de spécialité (consid. 5.5 supra) et les recourants ne le prétendent pas non plus.

6.3 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.

7.

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.

8.

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

9.

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

l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif est porté à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

La requête de suspension de la procédure 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)