



Cour I  
A-3725/2021

## Arrêt du 23 novembre 2022

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Iris Widmer, Annie Rochat Pauchard, juges,  
Alice Fadda, greffière.

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,
2. **B.** \_\_\_\_\_ **SA**,
3. **C.** \_\_\_\_\_ **SA**,

tous représentés par  
Maître François Micheli,  
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 28 mars 2018, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : la DGFP, l'autorité requérante ou l'autorité française) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Dite demande était 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 (ci-après : CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91) ainsi que sur l'Accord du 25 juin 2014 modifiant le protocole additionnel à la Convention entre la Suisse et la France du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : l'Accord 2014 ; RO 2016 1195).

**A.b** A la demande était annexé un tableau au format Excel désignant, notamment par leur nom, les contribuables visés. Il est précisé que les personnes venant aux droits de l'une des personnes listées en cas de décès constaté en cours de procédure seraient considérées comme personnes concernées.

**A.c** Dans le cas présent, la demande concernait F.\_\_\_\_\_, né le [...], résidant à [France] (ci-après : personne concernée). Les impôts concernés par la demande, sont l'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2016 et l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2010 à 2017. L'objet fiscal de la demande est le contrôle et le recouvrement des impôts. Le détenteur des renseignements mentionné dans la demande est la banque D.\_\_\_\_\_ AG (ci-après : la banque).

**B.**

**B.a** Dans sa demande, la DGFP exposa ce qui suit :

L'administration fiscale française procède au contrôle de la situation fiscale des personnes physiques visées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ». Toutes ces personnes sont résidentes fiscales en France sur la période concernée par la demande.

Les informations obtenues par l'administration fiscale française auprès de l'autorité judiciaire française ont révélé que ces contribuables français seraient titulaires ou bénéficiaires économiques ou disposeraient d'une procuration sur un compte bancaire auprès de la banque D.\_\_\_\_\_ AG en Suisse. Ces

comptes, dont les références figurent dans tableau en annexe « DEMANDE GENERALE » n'ont pas été déclarés auprès de l'administration française.

Dans un premier temps, l'administration fiscale française s'est assurée que ces personnes n'avaient pas procédé à la régularisation de leurs avoirs détenus à l'étranger. Aucune des personnes mentionnées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE » n'a régularisé sa situation fiscale dans ce cadre. Par ailleurs, ces contribuables n'ont pas déjà fait l'objet d'une demande d'assistance adressée à la Suisse sur ces comptes.

Ensuite, chaque contribuable a été interrogé dans le cadre de contrôles, sur la détention du compte concerné. En réponse il a été constaté que les contribuables :

- soit n'ont pas répondu (absence de réponse) ;
- soit n'ont pas reconnu l'existence du compte concerné (dénégation) ;
- soit en ont reconnu l'existence mais partiellement ou n'ont pas fourni les documents justificatifs (reconnaissance partielle ou sans fournir de justificatifs suffisants).

Les réponses des contribuables sont indiquées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ».

Ces comptes n'ont pas été déclarés auprès de l'administration fiscale française par les contribuables figurant dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ». Or, en tant que résidents fiscaux français, ces contribuables doivent déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger au cours de l'année de déclaration. La déclaration concerne tout compte ouvert, clôturé ou utilisé à l'étranger en qualité de titulaire, de bénéficiaire économique ou bénéficiaire d'une procuration. De même, ils doivent déclarer l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère ainsi que l'ensemble de leur patrimoine situé en France et à l'étranger.

Le contribuable dispose d'une simple faculté de produire la totalité des relevés des comptes financiers de toute nature et des comptes courants utilisés par lui-même et les membres de son foyer fiscal pour des opérations privées pendant la période vérifiée. Il peut choisir de ne pas coopérer, auquel cas l'Administration se trouve dans l'obligation d'exercer son droit de communication ou l'assistance administrative internationale pour obtenir ces relevés. Au cas présent, les contribuables n'ont pas usé de leur faculté de produire les relevés des comptes financiers. La présente demande vise donc à obtenir les relevés par l'assistance administrative internationale afin de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés à l'administration fiscale française. En France, la législation fiscale permet de prolonger de trois à dix ans le délai de reprise en cas de non déclaration d'avoirs détenus à l'étranger ou de revenus provenant de l'étranger.

Les renseignements ci-dessous sont nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant des impôts élundés ».

**B.b** Dans sa demande, la DGFP précisa également que :

En formulant la demande, l'autorité compétente requérante déclare que :

- (a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ;
- (b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l'accord sur la base duquel elle est formulée ;
- (c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ;
- (d) 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.c** Sur la base des faits précités, l'autorité française adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 1<sup>er</sup> janvier 2017.

- a) Pour chaque compte détenu à la banque D. \_\_\_\_\_ AG et mentionné dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE », veuillez communiquer :
  - 1. Le nom du titulaire du compte ;
  - 2. La qualité du contribuable : titulaire, bénéficiaire économique ou procuré ;
  - 3. Les états de fortune au 1<sup>er</sup> janvier des années 2010 à 2017 ;
  - 4. Les relevés sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2016, 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) ;
  - 5. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;
  - 6. En cas de clôture du compte, 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).

**C.**

**C.a** Par ordonnance du 25 mai 2018, l'AFC requit la banque de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir ainsi que les éventuels autres titulaires des comptes visés, résidant à l'étranger, de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. Par courrier du 8 août 2018, la banque transmet à l'AFC les informations demandées.

**C.b**

**C.b.a** D. \_\_\_\_\_ AG indiqua ne pas avoir été en mesure de contacter la personne concernée.

**C.b.b** Par courrier du 11 décembre 2018, l'AFC tenta d'informer la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. L'AFC n'étant pas parvenue à la contacter à son adresse à l'étranger, la notification fit l'objet d'une publication dans la Feuille fédérale le 8 janvier 2019.

**C.b.c** Par courrier du 7 juin 2019, le mandataire de la personne concernée indiqua avoir été mandaté pour représenter cette dernière dans le cadre de la procédure (voir à cet égard les arrêts du TAF A-3726/2021 et A-3727/2021 du 23 novembre 2022). Par le même courrier, le mandataire de la personne concernée demanda la consultation des pièces du dossier.

**C.b.d** Par courrier du 18 juillet 2019, l'AFC remit l'intégralité des pièces du dossier au mandataire de la personne concernée et lui notifia les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à la DGFP, en impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

**C.b.e** Par courrier du 24 juillet 2019, le mandataire de la personne concernée demanda une prolongation de délai jusqu'au 26 août 2019 pour remettre ses observations. Par courriel du 25 juillet 2019, l'AFC accorda un délai supplémentaire au 26 août 2019 pour prendre position. Par courrier du 26 août 2019, le mandataire de la personne concernée remit ses observations à l'AFC.

**C.c**

**C.c.a** Par courriers du 11 décembre 2018, l'AFC notifia B. \_\_\_\_\_ SA (personne habilitée à recourir 1) et à C. \_\_\_\_\_ SA (personne habilitée à recourir 2) les éléments essentiels de la demande ainsi que les informations telles qu'elle envisage de les transmettre à la DGFP, en leur impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

**C.c.b** Par courriers du 18 décembre 2018, B. \_\_\_\_\_ SA et C. \_\_\_\_\_ SA demandèrent la consultation des pièces du dossier.

**C.c.c** Par courriers du 8 mai 2019, l'AFC remit à B. \_\_\_\_\_ SA et à C. \_\_\_\_\_ SA l'intégralité des pièces du dossier.

**C.c.d** Par courrier du 17 mai 2019, le conseil de B. \_\_\_\_\_ SA, de C. \_\_\_\_\_ SA ainsi que de Monsieur A. \_\_\_\_\_ (personne habilitée à recourir 3) indiqua à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les personnes habilitées à recourir 1, 2 et 3 et demanda une prolongation de délai au 27 mai 2019 pour remettre ses observations. Le 22 mai 2019, l'AFC accorda un délai supplémentaire au mandataire pour prendre position. Le 27 mai 2019, le mandataire des personnes habilitées à recourir 1, 2 et 3 remit ses observations à l'AFC.

**C.d** Par décision finale du 16 juillet 2021, notifiée le 21 juillet 2021, adressée à F. \_\_\_\_\_ en tant que personne concernée ainsi qu'à B. \_\_\_\_\_ SA, C. \_\_\_\_\_ SA et Monsieur A. \_\_\_\_\_ en tant que personnes habilitées à recourir, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

#### **D.**

**D.a** Par acte du 20 août 2021, A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_ SA et C. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : les recourants) ont déposé un recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 16 juillet 2021. Ils concluent, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision entreprise et à ce que la demande d'assistance administrative du 28 mars 2019 soit rejetée.

**D.b** Par réponse du 26 juillet 2022, l'AFC conclut au rejet du recours.

**D.c** Par réplique du 7 septembre 2022, les recourants maintiennent les conclusions déposées dans leur mémoire de recours.

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 (cf. 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]).

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<sup>er</sup> 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 28 mars 2018, 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).

**1.2** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), les recourants disposent en outre, sous réserve de ce qui sera dit au considérant 4.4.1 ci-dessous, de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

**1.3** Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

**1.4**

**1.4.1** 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 ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd., 2022, n° marg. 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgem eines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n° 1146 ss).

**1.4.2** En principe, 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 et 121 V 204 consid. 6c).

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

## **2.**

**2.1** En premier lieu, les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendu.

Les recourants font grief à l'AFC d'avoir rendu une décision générale et abstraite. Ils considèrent que la décision entreprise traite de nombreuses considérations théoriques et générales, sans aucun rapport avec leur situation et les arguments développés par eux. Selon les recourants, l'autorité inférieure aurait dû effectuer une analyse concrète de chaque cas individuel et n'aurait pas dû se contenter de rendre une seule décision pour les trois recourants. Les recourants poursuivent en estimant que la décision entreprise ne tiendrait non seulement pas compte, sans en exposer les raisons, des observations qu'ils ont remis à l'AFC le 27 mai 2019 mais qu'en plus, elle ne contiendrait aucune indication quant au contenu de dites observations.

Or, les recourants indiquent avoir invoqué, dans le cadre des observations susmentionnées, deux griefs principaux. D'une part, que Monsieur A.\_\_\_\_\_, ayant droit économique des sociétés B.\_\_\_\_\_, SA et C.\_\_\_\_\_, SA, n'était pas une « personne concernée » au sens de l'art. 3 let. a LAAF et, d'autre part, l'absence de pertinence vraisemblable en lien avec la transmission et la divulgation du nom de ce dernier. Les recourants considèrent également que l'AFC n'aurait pas traité leur conclusion relative à l'application de la procédure simplifiée à leur cas d'espèce. Ils exposent à ce propos qu'ils ont indiqué, dans leurs observations du 27 mai 2019, consentir à une transmission facilitée pour autant que le nom de Monsieur A.\_\_\_\_\_ ne soit pas communiqué à l'autorité requérante.

Il s'en suivrait, selon les recourants, que la motivation de la décision que-rellée serait insuffisante et que leur droit d'être entendu aurait été violé.

## 2.2

**2.2.1** L'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3). Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. Cette disposition prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces.

**2.2.2** Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 146 II 335 consid. 5.1 ; 143 III 65 consid. 5.2 ; 142 II 154 consid. 4.2 ; cf. aussi ATF 147 IV 249 consid. 2.4). La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêt 9C\_490/2020 du 30 juin 2021 consid. 6.1 non publié in ATF 147 V 402 ; 141 V 557 consid. 3.2.1). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas nécessairement se prononcer sur tous les moyens soulevés par les parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C\_950/2012 du 8 août 2013 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-5528/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A\_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

**2.3** En l'occurrence, la Cour constate qu'il est vrai que dans la décision litigieuse l'AFC expose de manière standardisée – sans se référer explicitement aux prises de position des recourants – les raisons pour lesquelles elle considère que les conditions de l'assistance administrative sont remplies. Toutefois, la Cour relève que, nonobstant la reprise de paragraphes standardisés – qui paraît du reste justifiée dans le cadre d'une administration rendant des décisions de masse –, l'argumentation juridique exposée

par l'autorité inférieure a permis aux recourants de saisir les raisons pour lesquelles cette administration avait considéré que les arguments avancés n'étaient pas déterminants.

Il s'ensuit donc que la décision attaquée était suffisamment motivée pour que les recourants saisissent la portée de celle-ci et puisse l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'ils ont du reste fait. En effet, le Tribunal de céans en veut pour preuve le mémoire de recours duquel il ressort que ces derniers ont parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure. La Cour relève au surplus que les recourants ont pu faire valoir devant elle l'entier de leurs arguments. S'agissant du grief reprochant à l'AFC de ne pas avoir traité la conclusion des recourants relative l'application de la procédure simplifiée, il tombe à faux. L'autorité a indiqué dans la décision attaquée (consid. 3.5) que lorsqu'un Etat requiert des renseignements, il vise à obtenir des informations concernant non seulement des personnes identifiées comme contribuables ou potentiellement contribuable, mais aussi des renseignements au sujet de personnes qui ne revêtent pas cette qualité, tout en restant vraisemblablement pertinents. Elle a ainsi expliqué que les conditions de la procédure simplifiée n'étaient pas remplies, puisque les recourants refusaient que le nom de Monsieur A. \_\_\_\_\_ soit transmis. On peine à voir à quel égard le droit d'être entendu des recourants aurait été violé dans de telles circonstances.

Dans ces circonstances et au vu du plein pouvoir d'examen du Tribunal de céans (cf. consid. 1.4. ci-avant), il y aurait de toute façon lieu de considérer qu'une violation éventuelle du droit d'être entendu des recourants liée à la standardisation de la décision – qui n'est du reste pas constatée dans le cas d'espèce – aurait été réparée devant le Tribunal de céans.

Le grief de la violation du droit d'être entendu tombe ainsi à faux et doit par conséquent être rejeté.

### 3.

#### 3.1

**3.1.1** 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 ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent à la présente demande (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 et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

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<sup>er</sup> janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). 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 (cf. arrêt du TF 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

**3.1.2** Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord 2014 modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (ci-après : Protocole 2014 ; FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). Parmi les modifications intervenues, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel – relatif à l'identification de la personne concernée – a été modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014. Avant sa modification, cette disposition exigeait de l'Etat requérant qu'il fournisse le nom et une adresse de la personne faisant l'objet du contrôle ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter son identification tel que par exemple sa date de naissance ou son état civil. La version actuelle du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, tel que modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014, prévoit désormais que l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête peut résulter du nom de cette personne ou *de tout autre élément de nature à en permettre l'identification* (sur les développements du contexte de la

modification du ch. XI du Protocole additionnel, cf. ATF 146 II 150 consid. 5.2.3 ; cf. arrêts du TAF A-1534/2018 ; A-1555/2018 ; A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. 2.3).

L'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014 prévoit que celui-ci est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010. L'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 stipule quant à lui que, nonobstant les dispositions du par. 2, l'art. 1 par. 1 dudit Accord est applicable aux demandes d'échange de renseignements relatives à des faits survenus pour toute période commençant à compter du 1<sup>er</sup> février 2013. Dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a considéré que l'interprétation de l'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 – à la lumière de son objet, de son contexte et des circonstances de sa conclusion – ne rendait admissible les demandes groupées que pour obtenir des renseignements relatifs à des périodes à compter du 1<sup>er</sup> février 2013 (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.3 ss et 5.6).

**3.2** La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, 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 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 ; arrêts du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2 ; A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

### 3.3

**3.3.1** Exprimée à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, la condition de la pertinence vraisemblable des informations pour l'application de la Convention ou la législation fiscale interne des Etats contractants est la clé de voûte de l'échange de renseignements (voir entre autres, ATF 144 II 206 consid. 4.2). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas 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. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité (voir ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1).

**3.3.2** Une 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 (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 ; A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3 et A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements.

Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3 et 139 II 404 consid. 1.1), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 143 II 506 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 4.6.1 et 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). 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 (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3).

**3.3.3** Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

**3.3.4** 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 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

**3.4** La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

**3.5** 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 (cf. art. 28 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

### **3.6**

**3.6.1** L'Etat requérant doit également respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206

consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

**3.6.2** Le principe de subsidiarité 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 (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

**3.7** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant toutefois pas à être respectées (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). L'AFC dispose ainsi 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 (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit

étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_662/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4.2 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4).

#### **4.**

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 4.1 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (cf. consid. 4.2 ss ci-après).

**4.1** Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet le nom de la personne concernée ainsi que son adresse en France (ch. 4 de la demande et Annexe) ; la période visée par la demande (ch. 7), soit les années 2010 à 2017 ; la description des renseignements demandés (ch. 10) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 7 et 8), soit l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune (ch. 7) ainsi que le nom de la banque détentrice des documents demandés (ch. 5). La demande remplit dès lors toutes les conditions de forme prévues par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

**4.2** Pour ce qui est des conditions de fond, les recourants arguent en premier lieu que le dispositif de la décision entreprise ne serait pas clair (cf. consid. 4.3 ci-dessous). Ils font valoir ensuite que l'AFC aurait constaté les faits de manière inexacte (cf. consid. 4.4 ci-dessous). En outre, les informations requises par l'Etat requérant et dont la transmission a été autorisée par la décision entreprise ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 4.5 ci-dessous). Enfin, les recourants avancent qu'aucune information préalable au 1<sup>er</sup> janvier 2011 ne saurait être transmise (cf. consid. 4.6 ci-dessous).

**4.3** Dans un premier grief matériel, les recourants font valoir que le dispositif de la décision entreprise ne serait pas clair. Selon eux, les informations que l'AFC compte transmettre ne seraient pas spécifiées et le dispositif de

la décision entreprise se contenterait de renvoyer à la demande d'assistance.

**4.3.1** Ils exposent à cet égard que dit dispositif prévoit « de caviarder les informations non couvertes par la demande quant à la période concernée et/ou quant à des personnes non concernées dans les documents qui seront transmis à la DGFP ». Or, ils estiment que cette partie du dispositif serait en contradiction avec les motifs de la décision et qu'en tant que personnes non concernées, ils seraient manifestement visés par ce caviardage. Ils considèrent que les raisons pour lesquelles les informations les concernant ne seraient pas caviardées ne sont pas claires. Ils estiment également que, dans la mesure où l'autorité française a requis la transmission d'informations et de documents, l'AFC aurait dû préciser de manière expresse ce qu'elle entendait transmettre. En particulier, s'agissant du point 5 de la demande, l'autorité inférieure aurait dû expliciter quel(s) formulaire(s) ou autre(s) document(s) analogue(s) elle entendait transmettre.

En outre, les requérants considèrent que tant la CDI CH-FR que la LAAF prévoient la transmission de « renseignements » exclusivement. Dès lors, ils estiment que la transmission de « documents » ne serait pas prévue par ces textes légaux et ne reposerait ainsi sur aucune base légale. Il s'agirait donc ici pour la Cour de constater que cette transmission devrait être exclue et que l'AFC ne serait pas en droit de transmettre des documents aux autorités françaises.

**4.3.2** En l'occurrence, il s'agit d'observer ce qui suit.

**4.3.2.1** D'abord, la Cour constate que l'autorité inférieure fait à juste titre valoir, dans sa réponse, que l'AFC a clairement désigné quels renseignements et documents elle comptait transmettre aux autorités françaises dans sa décision du 16 juillet 2021 : il s'agit des renseignements requis par les autorités françaises, tels qu'exposés sous la lettre B de la décision entreprise, concernant les comptes visés sous le considérant 8 et le chiffre 2 du dispositif. Par ailleurs, la Cour constate en outre que les requérants ont été informés de la teneur exacte des documents et informations que l'AFC comptait transmettre (caviardages inclus) en annexe 14 de l'accès au dossier qui leur a été accordé par l'AFC le 8 mai 2019 (cf. annexe 11 des pièces 19 et 20 jointes à la réponse de l'AFC). De surcroît, force est ici de constater également que, contrairement à ce qu'ils prétendent, les requérants ont tout à fait saisi la teneur des documents et informations que l'AFC compte transmettre, comme en témoigne leur opposition au fait que l'AFC

transmette divers formulaires A (cf. p. 13 s. du recours). Ceci ressort également du fait que, au ch. 42 de leur recours, ils rappellent que dans leurs observations du 27 mai 2019, ils se disaient prêts à consentir à la transmission des renseignements pour autant que le nom de Monsieur A. \_\_\_\_\_ ne soit pas divulgué.

**4.3.2.2** Ensuite, les recourants ne sauraient être suivis en tant qu'ils affirment que les raisons pour lesquelles les informations les concernant ne seraient pas caviardées ne ressortiraient pas de la décision entreprise. En effet, la Cour constate que dite décision mentionne en son considérant 3.5 que la demande d'assistance administrative du 28 mars 2018 vise à obtenir des renseignements non seulement des personnes identifiées comme contribuables, mais aussi des renseignements au sujet de personnes qui ne revêtent pas cette qualité : soit qu'elles soient (co-)titulaires de comptes dont les personnes identifiées comme contribuables sont titulaires, ayants droit économiques ou procurées, soit qu'elles soient ayants droit économiques de comptes dont les personnes identifiées comme contribuables sont titulaires, soit qu'elles apparaissent dans la liste des transactions relatives à ces comptes (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). Or, dans le cas d'espèce l'absence de lien entre la personne concernée par la demande et les recourants ne ressort pas de manière évidente du dossier de sorte qu'il existe une possibilité raisonnable que ces informations se révéleront pertinentes (sur cette question, voir consid. 4.5 ci-après), raison pour laquelle les informations dont il est question ici n'ont pas été caviardées.

**4.3.2.3** Enfin, s'agissant de la transmission de documents, le Tribunal observe ce qui suit.

Premièrement, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la LAAF, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> février 2013. Avec cette loi, le législateur a prévu un système spécifique propre à l'échange de renseignements fiscaux avec un autre Etat. En d'autres termes, la LAAF est une loi permettant de déroger aux dispositions internes contraires en vigueur et d'accéder aux renseignements nécessaires à l'application de sa pratique en matière d'assistance administrative. Cette loi détermine la procédure, la compétence et les voies de droit applicables à l'assistance administrative prévue par les CDI (cf. consid. 1.1 ci-avant).

Deuxièmement, en vertu de l'art. 28 par. 3 let. a CDI CH-FR, l'Etat requis n'est pas tenu de prendre des mesures administratives dérogeant à sa lé-

gislation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant. Cela dit, si les renseignements demandés doivent certes être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ont toutefois pas à être respectées (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR). En effet, en vertu de l'art. 28 par. 5 CH-FR, « les dispositions du par. 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque (...). Aux fins de l'obtention des renseignements mentionnés dans le présent paragraphe, nonobstant le par. 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent ainsi des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe ». Ainsi, lorsque la Suisse est l'Etat requis, l'AFC dispose 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, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 LB ou toute autre disposition de droit interne (cf. consid. 3.7 ci-avant). Troisièmement, la Cour de céans rappelle encore que l'art. 28 CDI CH-FR est largement calqué sur le MC OCDE (cf. consid. 3.1 ci-avant). Ainsi, en reprenant le standard prévu par l'art. 26 MC OCDE, la Suisse a voulu permettre un échange aussi large que possible.

Enfin, il est le lieu préciser, à titre préjudiciel, que selon une jurisprudence bien établie du Tribunal fédéral, la LAAF a pour fonction de régler, sur le plan interne, les compétences, la procédure et les voies de droit, mais n'a pas pour vocation d'introduire des contraintes matérielles pour contrer les demandes d'informations fondées sur les CDI. Ainsi, sous l'angle procédural, notre Haute Cour a retenu que, d'une manière générale, l'art. 4 al. 3 LAAF, relatif aux renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées, ne faisait pas obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.4 ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.2 ; arrêts du TF 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1 et 3.5 ainsi que 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436 ; arrêts du TAF A-6497/2018 du 3 novembre 2020 consid. 4.9.4 et A-1560/2018 du 8 août 2019 consid. 7.4).

Il s'ensuit que la documentation bancaire peut tout à fait être transmise telle quelle à l'autorité requérante pour autant que les informations qu'elle contient remplissent la condition de la pertinence vraisemblable. Ce dernier point sera examiné au consid. 4.5 ci-dessous. Dès lors, les recourants ne sauraient être suivis en tant qu'ils affirment que les documents à transmettre, contrairement aux informations qu'ils contiennent, seraient protégés et ne sauraient être transmis.

**4.4** Dans un deuxième grief, les recourants avancent que l'AFC aurait constaté les faits de manière inexacte à deux égards.

**4.4.1** Premièrement, ils exposent que la décision entreprise mentionne que l'AFC ne serait pas parvenue à contacter la personne concernée par la demande d'assistance administrative du 28 mars 2018, à savoir Monsieur F.\_\_\_\_\_ (cf. consid. C.b ci avant). Or, les recourants remettent en cause cette affirmation dans la mesure où aucune tentative de contact ne leur serait connue et qu'elle ne serait démontrée par aucune pièce au dossier.

Il s'agit là d'un grief formulé au bénéfice d'un tiers qui n'est pas recourant dans la présente procédure. Si, certes, la jurisprudence du Tribunal fédéral, d'une manière générale, rejette dorénavant la théorie dite du « tri des griefs », consistant à ne retenir, pour une partie recourante, que les griefs qui la concernent personnellement à l'exclusion des autres arguments juridiques (ATF 137 II 30 consid. 2.2.3), il n'en reste pas moins que la jurisprudence continue à exiger de cette partie que son grief soit susceptible d'avoir une incidence pratique sur sa situation de fait ou de droit (cf. également ATF 141 II 50 consid. 2 ; 139 II 499 consid. 2.2) pour être recevable. Cela étant, la jurisprudence de la même instance rappelle toutefois, dans le domaine de l'assistance fiscale internationale, qu'une partie recourante ne peut que soulever des griefs la concernant et n'est pas légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (cf. ATF 147 II 116 consid. 6.2 ; 143 II 506 consid. 5.1 ; 139 II 404 consid. 11.1 ; cf. également arrêt du TAF A-1023/2020 du 9 juillet 2021 consid. 5.6). Or, en invoquant en l'espèce en substance la violation du droit d'être entendu d'un tiers, les recourants soulèvent l'intérêt de ce tiers à être informé de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative, ce qu'ils ne sont pas habilités à faire, raison pour laquelle leur grief devrait être qualifié d'irrecevable. Quoi qu'il en soit cependant de cette recevabilité, il n'en reste pas moins que l'allégation des recourants selon laquelle le droit d'être entendu de Monsieur F.\_\_\_\_\_ n'aurait pas été respecté par l'autorité inférieure n'est étayée par aucun élément du dossier. Bien au contraire, celui-ci a bel et bien été informé comme en attestent les deux décisions rendues par la

Cour de céans dans les causes parallèles A-3726/2021 et A-3727/2021 du 23 novembre 2022. Dès lors, les craintes des recourants quant à une violation du droit d'être entendu de la personne concernée par la demande d'assistance demeurent ici au stade de la conjecture toute générale, et le grief correspondant devrait donc être rejeté s'il était recevable.

**4.4.2** Deuxièmement, les recourants considèrent que la décision querellée ferait état, en son consid. 3.4, d'une « résidence fiscale ». Or, ils considèrent que cette notion est inappropriée au cas d'espèce puisque l'ayant droit économique de B. \_\_\_\_\_ SA et de C. \_\_\_\_\_ SA, soit Monsieur A. \_\_\_\_\_, n'aurait pas de « résidence fiscale » mais un domicile effectif en Suisse, et ce depuis 2014.

En l'occurrence, contrairement à ce que semblent prétendre les recourants, le consid. 3.4 de la décision querellée ne concerne en rien la question de la résidence de Monsieur A. \_\_\_\_\_, qui rappelons-le n'intervient ici qu'en qualité de personne habilitée à recourir. Bien au contraire, le considérant précité concerne des problématiques liées à la résidence de la personne concernée par la demande d'assistance administrative, à savoir Monsieur F. \_\_\_\_\_ (cf. consid. A.c ci-avant), qui est également l'ayant droit économique des sociétés B. \_\_\_\_\_ SA et de C. \_\_\_\_\_ SA.

**4.4.3** Dans ces circonstances, il n'y a donc pas lieu de retenir que l'autorité inférieure aurait, dans la décision entreprise, constaté de manière inexacte les faits de la cause.

**4.5** Dans un troisième grief, les recourants estiment, à plusieurs égards, que la demande d'assistance ne remplirait pas la condition de la pertinence vraisemblable.

**4.5.1** Les recourant exposent premièrement que la demande d'assistance administrative du 28 mars 2018 concerne uniquement F. \_\_\_\_\_ et qu'ils ne seraient pas visés par elle, ni même mentionnés par celle-ci.

Les recourants avancent ensuite qu'à l'ouverture des comptes concernés, Messieurs A. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ détenaient chacun la moitié du capital-actions et des droits de vote dans les deux sociétés titulaires, C. \_\_\_\_\_ SA et E. \_\_\_\_\_ SA (actuellement B. \_\_\_\_\_ SA). Ces actions auraient ensuite été vendues à un tiers le 1<sup>er</sup> septembre 2014. Selon les recourants, la raison pour laquelle les formulaires A n'ont pas été mis à jour dans le cadre de cette vente est que les comptes bancaires concernés ont été clos, à fin octobre 2014.

**4.5.2** S'agissant plus particulièrement de Monsieur A.\_\_\_\_\_, les recourants rappellent qu'il n'est pas une « personne concernée » au sens de l'art. 3 lit. a LAAF. Ils considèrent que la transmission de renseignements le concernant devrait être exclue en application de l'art. 4 al. 3 LAAF et ajoutent que l'Autorité requérante n'exposerait pas que des renseignements le concernant seraient vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de Monsieur F.\_\_\_\_\_. En outre, les recourants estiment que l'intérêt de Monsieur A.\_\_\_\_\_ au respect de sa sphère privée prévaudrait sur un hypothétique intérêt de l'autorité requérante à obtenir la transmission de renseignements le concernant. Partant, les recourants considèrent que la transmission du nom de Monsieur A.\_\_\_\_\_ ne serait pas vraisemblablement pertinente au sens de l'art. 17 al. 2 LAAF et que son nom devrait être retranché des renseignements dont l'AFC envisage la transmission.

**4.5.3** Les recourants estiment ensuite qu'aucun document relatif aux sociétés B.\_\_\_\_\_ SA et C.\_\_\_\_\_ SA ne saurait être transmis aux autorités compétentes étrangères car le principe de la pertinence vraisemblable ne serait ici pas respecté.

A cet égard, les recourants font valoir que le lien entre ces deux sociétés et la personne concernée ne serait ici engendré que par le fait que le nom de la personne concernée figure sur les formulaires A (en qualité de co-ayant droit économique) des comptes bancaires qu'elles détenaient et qu'elles ont clôturé en 2014. Ils poursuivent en affirmant, entre autres, que ces deux sociétés ont leur siège social à [Suisse], respectivement à [Suisse], qu'elles ne sont pas mentionnées dans l'annexe à la demande d'assistance et qu'elles ne sont pas résidentes fiscales en France, ni ne l'ont jamais été. Les recourants arguent encore que ces deux sociétés n'ont pas été les destinataires de demandes de renseignements, écrits ou oraux de l'autorité fiscale française, même par voie d'assistance administrative et qu'elles n'ont jamais versé de dividende (ni versé de montants au titre de revenu, ou d'honoraires) à Messieurs F.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_.

**4.5.4** En l'occurrence, le Tribunal rappelle d'abord que l'autorité requérante a demandé la transmission d'informations afin de pouvoir vérifier le revenu et la fortune au niveau mondial de la personne concernée par la demande en vue d'effectuer une correcte taxation sur son territoire de cette personne qu'elle considère comme un résident. Pour ce faire, elle a spécifiquement demandé de pouvoir connaître les renseignements demandés au chiffre 10 de sa demande et retranscrits au consid. B.c ci-dessus.

**4.5.4.1** A cet égard, la Cour constate premièrement que selon les informations fournies par la banque, et comme en témoignent d'ailleurs les formulaires A livrés par celle-ci, Messieurs F. \_\_\_\_\_ et A. \_\_\_\_\_ étaient enregistrés comme ayants droit économiques des comptes visés. Cela dit, s'il est certes vrai que l'AFC peut se fier aux indications contenues dans les formulaires bancaires obtenus auprès du détenteur d'information, elle doit néanmoins prendre en considération les preuves proposées par la personne concernée qui prouvent que les documents bancaires en cause ne seraient plus pertinents s'agissant de la période fiscale litigieuse.

*In casu*, les recourants produisent, outre deux extraits des registres des actionnaires des sociétés B. \_\_\_\_\_ SA et C. \_\_\_\_\_ SA (cf. pièce 12 jointe au recours), une pièce signée de l'administrateur de la société B. \_\_\_\_\_ SA (cf. pièce 12 jointe au recours) qui certifierait que :

« M. F. \_\_\_\_\_, n'est plus actionnaire de cette société depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2014, date à laquelle il a cédé la totalité de sa participation ; [que cette société] n'a jamais distribué de dividende ; [qu'elle] n'a jamais versé de salaire à M. F. \_\_\_\_\_ ; [qu'elle] n'a délivré aucune procuration bancaire ou de droit de signature sur [s]es comptes [...] à M. F. \_\_\_\_\_ et [qu'elle] n'a jamais délivré de carte de crédit à M. F. \_\_\_\_\_ ».

Ils produisent également une pièce signée de l'administrateur de la société C. \_\_\_\_\_ SA (cf. pièce 12 jointe au recours) qui certifierait que :

« M. F. \_\_\_\_\_, n'est plus détenteur économique de cette société depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2014 ; [que cette société] n'a jamais versé de salaire à F. \_\_\_\_\_ ; [qu'elle] n'a délivré aucune procuration bancaire ou de droit de signature sur [s]es comptes [...] à M. F. \_\_\_\_\_ et [qu'elle] n'a jamais délivré de carte de crédit à M. F. \_\_\_\_\_ ».

**4.5.4.2** Le Tribunal constate ensuite que dans les formulaires A dont il est question ici, les sociétés cocontractantes (à savoir C. \_\_\_\_\_ SA et E. \_\_\_\_\_ SA [actuellement B. \_\_\_\_\_ SA]) se sont spécifiquement engagées à communiquer spontanément toute modification à la banque. De surcroît, il ne ressort d'aucune pièce transmise par les recourants que la banque aurait dû actualiser ses données et qu'il s'agirait, dès lors, d'une erreur dans sa gestion des données personnelles des recourants. Il est d'ailleurs pour le moins étonnant que les recourants n'aient pas jugé utile de clarifier cette question et d'interpeller directement la banque à ce propos, s'ils jugent qu'elle leur attribuait de manière erronée des avoirs bancaires sur lesquels ils n'avaient aucun droit. Enfin, et à toutes fins utiles, le Tribunal relève que la banque ici en cause est une banque agréée qui est

soumise à la surveillance de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers et qui doit offrir des garanties de bonne activité commerciale et que l'on peut généralement partir du principe que les renseignements fournis par elle, en tant que détentrice d'informations, ont été vérifiés et correspondent à la réalité

Quoi qu'il en soit, la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire et la question de savoir si les informations contenues dans les Formulaires A sont erronées ou non est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative. En l'occurrence, l'absence de lien entre la personne concernée par la demande et les recourants ne ressort pas de manière évidente du dossier. En outre, l'on ne peut exclure que les informations contenues dans les formulaires A se révéleront pertinentes pour l'examen de la situation fiscale de la personne concernée par l'Etat requérant. En effet, la condition de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 3.3.1 ci-avant) est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. Enfin, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité. Ainsi, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente.

**4.5.4.3** Le Tribunal constate enfin qu'il existe indéniablement un rapport entre l'état de fait décrit dans la demande et les documents requis. Ensuite, il observe que les informations demandées sont propres à permettre l'imposition en France de la personne concernée puisqu'elles contribuent à clarifier, entre autres, la question de sa résidence fiscale et de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés à l'administration fiscale française. Au demeurant, les renseignements à transmettre sont vraisemblablement pertinents en vue de la procédure de taxation de la personne concernée. Ils doivent en effet permettre d'établir les différentes sources de ses revenus et si ceux-ci peuvent ou non être imposés dans l'Etat requis en vertu de sa législation.

De surcroît, le fait que les comptes aient été, selon les recourants, clôturés fin octobre 2014 ne change rien au fait que les informations dont la transmission est envisagée ici sont vraisemblablement pertinentes (cf. consid. 3.3 ci-avant) en ce sens qu'elles confirment l'existence des comptes visés et renseignent sur leur titularité par la personne concernée durant au

moins une partie de la période sous enquête. En effet, ce qui est déterminant, c'est bien que la relation contractuelle ait existé durant au moins une partie de la période concernée. Or, les pièces du dossier démontrent que Monsieur A. \_\_\_\_\_ figurait comme ayant droit économique – conjointement avec la personne concernée – des comptes visés. Les pièces du dossier démontrent également que les comptes bancaires susvisés étaient détenus par les sociétés recourantes, auprès de la banque D. \_\_\_\_\_ AG durant la période concernée par la demande. Partant, la requête des autorités compétentes françaises ne saurait constituer une pêche aux renseignements proscrite et la transmission des documents et renseignements dont il est question ici est donc conforme au principe de proportionnalité (cf. consid. 3.4 ci-avant).

**4.5.4.4** Par conséquent, dans la mesure où les renseignements sont vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée par la demande des autorités compétentes étrangères et que les intérêts légitimes des personnes qui ne sont pas des personnes concernées ne prévalent pas sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements, les informations dont il est question ici peuvent être transmises.

**4.6** Enfin, dans un dernier grief, les recourants allèguent que les autorités de taxation françaises ne sauraient utiliser des renseignements antérieurs au 1<sup>er</sup> janvier 2011.

A cet égard, ils avancent que l'accord entre la Suisse et la France prévoit l'échange d'informations à son art. 28 et que cette disposition résulte d'un Avenant du 27 août 2009, qui est entré en vigueur le 4 novembre 2010. Ils poursuivent en exposant que selon l'art. 11 par. 2 et 3 de cet Avenant, ses dispositions s'appliquent, en ce qui concerne les impôts sur le revenu, aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant après l'année civile au cours de laquelle il est entré en vigueur (par. 2) et que, nonobstant les dispositions du par. 2, l'Avenant est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement la date de sa signature (par. 3).

En l'occurrence, force est ici de constater que les recourants se méprennent lorsqu'ils affirment que les autorités de taxation françaises ne sauraient utiliser les renseignements sollicités à des fins de taxation des revenus antérieurs au 1<sup>er</sup> janvier 2011. En effet, l'art. 28 CDI CH-FR, dans sa

nouvelle teneur, est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 dès lors que l'Avenant a été signé le 12 janvier 2009 et qu'il est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement la date de sa signature (cf. consid. 3.1.1 ci-avant ; art. 11 par. 3 de l'Avenant ; Message concernant l'approbation du nouvel avenant à la convention contre les doubles impositions avec la France, FF 2009 1389 ss, p. 1390 et 1392).

Le grief étant mal fondé, il s'agit ici de le rejeter.

**4.7** Par surabondance de moyens, il est précisé que les personnes dont l'identité apparaîtrait dans la documentation bancaire sont protégées par le principe de spécialité qui veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. consid. 3.5 ci-avant ; art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; ATF 142 II 13 consid. 3.4 et 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). La Cour de céans observe d'ailleurs qu'au ch. 5 du dispositif de la décision finale ici entreprise, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité française au respect dudit principe (« d'informer la DGFP que les renseignements transmis sont soumis dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR) »). Il n'est toutefois pas mentionné dans le dispositif que les informations transmises ne pourront être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du 28 mars 2018 de sorte qu'il convient, au vu des avis divergents tant au niveau international que national quant à la portée du principe précité et, en particulier, sur sa composante personnelle, que l'AFC informe précisément l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises (cf. ATF 142 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4 ; arrêt du TAF A-5522/2019 précité consid. 3.4.3).

**5.**

**5.1** Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. 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 Fr. 5'000.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

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

**6.**

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 LTF). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

*(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)*

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, que dans une procédure concernant la personne mentionnée au ch. 1 du dispositif de la décision finale du 16 juillet 2021.

**3.**

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.- (cinq mille francs), sont mis à la charge des recourants. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

**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.

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

**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)