



## Arrêt du 4 mars 2022

---

Composition

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

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
les deux représentés par  
Maître Olivier Weber,  
recourants,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
autorité inférieure.

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

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

**A.a** Le service français d'échange d'informations en matière fiscale (la Direction générale des finances publiques ; ci-après : la DGFIP, l'autorité requérante ou l'autorité fiscale française) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2018, 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 explique procéder au contrôle de la situation fiscale de plusieurs personnes physiques dont les noms ressortent d'un tableau Excel annexé à la demande et intitulé « DEMANDE GENERALE », pour la période du (...) 2010 au (...) 2017. Les personnes visées – toutes considérées comme étant résidentes fiscales françaises pendant la période sous contrôle – n'auraient pas déclaré l'ensemble de leurs revenus et de leurs fortunes au fisc français. Elles font ainsi l'objet d'une enquête en France en rapport avec l'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2016 et l'impôt sur la solidarité sur la fortune pour les années 2010 à 2017. En substance, l'autorité requérante indique que les personnes dont les noms se trouvent sur la liste seraient titulaires, bénéficiaires économiques ou disposeraient de procuration sur des comptes bancaires auprès de la banque C.\_\_\_\_\_ (ci-après : la banque). Or, les comptes, dont les références figurent également dans le tableau Excel susmentionné, n'ont pas été déclarés en France pendant la période sous contrôle. En l'occurrence, la demande, traitée par l'AFC sous la référence (...), concerne Monsieur A.\_\_\_\_\_.

**A.c** Afin d'évaluer la situation fiscale de Monsieur A.\_\_\_\_\_ et en vue d'effectuer sa 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 :

Pour chaque compte détenu à la banque C.\_\_\_\_\_ et mentionné dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE » :

(a) 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 (...) des années 2010 à 2017.
  4. Les relevés sur la période du (...) 2010 au (...) 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, 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).

**A.d** Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

- (a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ;
- (b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l'accord sur la base duquel elle est formulée ;
- (c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ;
- (d) elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées.

**B.**

**B.a** Par ordonnance de production du 25 mai 2018, l'AFC a demandé à la banque de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La banque a en outre été priée d'informer les personnes concernées ainsi que les éventuels autres titulaires des comptes visés résidant à l'étranger, de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le

cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.b** Par lettre du 10 septembre 2018 et procuration annexée, la société D.\_\_\_\_\_ a annoncé à l'AFC avoir été mandatée pour représenter les intérêts de Monsieur B.\_\_\_\_\_ dans le cadre de la procédure (...) et a requis la consultation des pièces du dossier.

**B.c** Par courrier du 12 décembre 2018, l'AFC a informé Monsieur A.\_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et lui a imparté un délai de 10 jours pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. En outre, l'AFC lui a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française accompagnées des documents utiles et a informé l'intéressé du fait qu'il pouvait, dans le même délai, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**B.d** Par courrier du 21 décembre 2018, l'AFC a mis à disposition l'intégralité du dossier pour consultation à Monsieur B.\_\_\_\_\_ par l'intermédiaire de sa mandataire.

**B.e** Par courrier du 15 janvier 2019, D.\_\_\_\_\_ a transmis ses observations en s'opposant, au nom de son mandant, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale française.

**B.f** Par courrier du 21 janvier 2019 et procuration annexée, D.\_\_\_\_\_ a annoncé à l'AFC avoir été mandatée pour représenter les intérêts de Monsieur A.\_\_\_\_\_ dans le cadre de la procédure (...) et a requis la consultation des pièces du dossier.

**B.g** Par courrier du 7 mai 2019, l'AFC a mis à disposition l'intégralité du dossier à Monsieur A.\_\_\_\_\_ pour consultation. En outre, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française accompagnées des documents utiles et a informé l'intéressé qu'il pouvait, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**B.h** Par courrier du 15 mai 2019, D.\_\_\_\_\_ a transmis ses observations en s'opposant, au nom de Monsieur A.\_\_\_\_\_, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale française.

**C.**

**C.a** En date du (...) 2020, l'autorité fiscale française a adressé à l'AFC une seconde demande d'assistance administrative. Ladite demande – également fondée sur l'art. 28 CDI CH-FR – est traitée par l'AFC sous la référence (...).

Dans cette seconde requête, l'autorité fiscale française a notamment indiqué que Monsieur A.\_\_\_\_\_ faisait l'objet d'un contrôle en matière d'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2019 en matière d'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2011 à 2017. L'autorité fiscale française a expliqué soupçonner l'intéressé – qu'elle considère comme étant un résident français – de ne pas avoir déclaré l'ensemble de ses revenus et de sa fortune. A ce propos, A.\_\_\_\_\_ détiendrait un compte auprès de la banque. Or, l'autorité requérante indique que ce compte n'a fait l'objet d'aucune déclaration.

**C.b** Afin d'évaluer la situation fiscale de Monsieur A.\_\_\_\_\_ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en France, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes en lien avec le compte n° (...) détenu auprès de la banque :

- a) Veuillez communiquer :
  - Les états de fortune au (...) des années 2011 à 2017
  - Les relevés sur la période du (...) 2010 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).
  - La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue.
  - 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 précise :

- (a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ;
- (b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l'accord sur la base duquel elle est formulée ;
- (c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ;
- (d) elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées.

**D.**

**D.a** Par ordonnance de production du 8 juin 2020, l'AFC a demandé à la banque de produire les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La banque a en outre été priée d'informer la personne concernée ainsi que les personnes habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**D.b** Par courrier du 25 juin 2020, la banque a fourni à l'AFC les informations requises par la demande d'assistance administrative. En outre, elle a indiqué ne pas avoir été en mesure d'informer la personne concernée ainsi que la personne habilitée à recourir dans la mesure où elle ne possède aucune adresse d'envoi.

**D.c** Par courrier du 31 août 2020, l'AFC a directement informé Monsieur A. \_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et lui a imparté un délai de 10 jours pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**D.d** Par courrier du 9 septembre 2020 et procuration annexée, la société D. \_\_\_\_\_ a annoncé à l'AFC avoir été mandatée pour représenter les intérêts de Monsieur A. \_\_\_\_\_ dans le cadre de la procédure (...) et a requis la consultation des pièces du dossier. En outre, D. \_\_\_\_\_ a indiqué vouloir consolider la présente procédure avec la procédure ayant comme référence (...) en raison de leur lien de connexité.

**D.e** Par courrier du 14 septembre 2020 et procuration annexée, la société D. \_\_\_\_\_ a indiqué avoir été mandatée pour représenter Monsieur

B.\_\_\_\_\_ en tant que personne habilité à recourir dans le cadre de la procédure d'assistance administrative (...).

**D.f** Par courrier du 27 octobre 2020, Messieurs A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ ont transmis à l'AFC une prise de position préalable à l'envoi de l'accès au dossier. Ces derniers ont ainsi réitéré leur requête de consolidation de la procédure (...) avec la procédure (...) dès lors que les deux procédures concernent le même compte bancaire. Il y est également fait référence à leurs prises de positions datées des 15 janvier 2019 et 15 mai 2019 faites dans le cadre de la procédure (...).

**D.g** Par courrier du 16 novembre 2020, l'AFC a mis à disposition l'intégralité du dossier à Messieurs A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_, pour consultation. En outre, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française accompagnées des documents utiles et informé les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**D.h** Par courrier du 30 novembre 2020, Messieurs A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ ont transmis, par l'intermédiaire de leur mandataire, leurs observations en s'opposant à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale française.

## **E.**

Par décision finale du 2 février 2021, notifiée à Monsieur A.\_\_\_\_\_, personne concernée, et à Monsieur B.\_\_\_\_\_, personne habilité à recourir, par l'intermédiaire de leur mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque.

## **F.**

**F.a** Par acte du 4 février 2021, Monsieur A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 1) et Monsieur B.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 2), agissant par l'intermédiaire de leur mandataire commun (ci-après et ensemble : les recourants), 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 2 février 2021. Par ce recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, principalement, à l'annulation de la décision querellée et au refus de l'assistance administrative ; subsidiairement, à l'annulation partielle de la décision querellée et à ce que le transfert d'informations se limite aux renseignements vraisemblablement pertinents qui ont été acceptés

par les recourants, excluant ainsi les informations concernant des tiers non impliqués, qui doivent être préalablement caviardées.

**F.b** Dans sa réponse du 23 avril 2021, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**F.c** Par réplique du 28 mai 2021, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire du 4 février 2021.

**F.d** Par courrier du 25 juin 2021, l'AFC a renoncé à dupliquer.

## **G.**

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<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). Déposées les (...) 2018 et (...) 2020, les deux demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

**1.3** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA.



La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

**1.4** En l'espèce, le recourant 1 dispose du statut de personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue. S'agissant du recourant 2, l'AFC l'a informé des procédures en cours au sens de l'art. 14 al. 2 LAAF et lui a notifié la décision finale du 2 février 2021 en qualité de personne habilitée à recourir (cf. Faits, D. supra). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que celui-ci dispose d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant, le recourant 2 dispose également de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

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

**1.6** 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, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

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

**2.3** En l'espèce, les recourants allèguent en substance que le recourant 1 ne dispose que d'une procuration sur la relation bancaire n°(...), dont le recourant 2 est le détenteur et bénéficiaire effectif. Or, puisque le recourant 1 n'en aurait jamais fait usage, les recourants reprochent à l'AFC de

ne pas avoir requis la preuve de la non-utilisation de la procuration directement auprès de la banque. Les recourants se plaignent en outre que dans la mesure où aucun élément ne prouverait que le recourant 1 est assimilable à l'ayant droit économique de la relation bancaire n°(...), la transmission des informations y relatives ne remplirait pas la condition de la pertinence vraisemblable. Finalement, les recourants reprochent à l'AFC de ne pas avoir caviardé les données de tiers non impliqués figurant dans les informations dont la transmission est prévue.

**2.4** Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable *ratione temporis* aux demandes d'assistance administrative et la forme de celles-ci (consid. 3 *infra*). Il passera ensuite à l'examen du grief relatif à la violation du principe de la pertinence vraisemblable (consid. 4 *infra*) et du grief relatif au caviardage des données de tiers non impliqués (consid. 5 *infra*).

### **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 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](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent aux présentes demandes (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-5070/2020 du 18 octobre 2021 consid. 3.1 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1).

**3.1.2** 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 (...) 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 ; 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. arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1).

**3.1.3** Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195, 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 (arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). La question de savoir si cet Accord s'applique ici peut toutefois demeurer ouverte, puisque les modifications apportées à l'Accord concernent des points qui n'ont pas de lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce, ni d'incidence sur le sort du recours (cf. arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 [non publié in : ATF 143 II 202] ; pour ces développements, cf. ég. arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.2).

**3.2** En l'espèce, dans la mesure où les demandes d'assistance administrative portent sur des renseignements concernant les années fiscales contenues entre 2010 et 2019, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables.

### **3.3**

**3.3.1** Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations).

**3.3.2** En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

**3.3.3** Il sied d'analyser chacune des deux demandes déposées par l'autorité fiscale française de manière séparée. En l'occurrence, la requête d'entraide du (...) 2018 doit être qualifiée de demande collective (« *Listenersuchen* » ; cf. ATF 146 II 150 consid. 4.4 ; 143 II 628 consid. 4.4. et 5.1 ; arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4.4 et 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1). En effet, la demande vise un certain nombre de contribuables. Toutefois, toutes les personnes concernées ont été identifiées sur la liste annexée à la requête intitulé « DEMANDE GENERALE », qui contient notamment leurs noms et prénoms, adresses, date de naissance et les numéros des comptes bancaires concernés. Dans ces circonstances, la demande d'assistance administrative doit être traitée comme une demande individuelle. L'autorité fiscale française a, outre l'identité du recourant 1, formellement transmis la période visée, décrit les informations recherchées, nommé la détentrice des renseignements et désigné l'objet fiscal visé, de manière à ce que les exigences de forme du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel soient remplies. Pour ce qui est de la forme de la demande de l'autorité fiscale française du (...) 2020, il faut également considérer qu'elle est conforme aux exigences légales, dans la mesure où elle mentionne le nom de la personne concernée, l'objectif fiscal fondant la demande, la période visée et qu'elle contient une description des renseignements demandés.

#### 4.

**4.1** Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié in : ATF 143 II 202] ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst. ; RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est

pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). 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).

**4.2** 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 (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2). 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 (voir ATF 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] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

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

**4.4** En l'espèce, les recourants exposent que la transmission des renseignements ne satisfait pas l'exigence de la pertinence vraisemblable dans la mesure où le recourant 1 ne possède qu'une procuration sur le compte (...). Ils allèguent à ce propos que l'intéressé n'aurait jamais fait usage de cette procuration, ce qui exclurait dès lors toutes conséquences fiscales en France.

Par ailleurs, les recourants avancent que les avoirs qui sont déposés sur la relation bancaire susmentionnée n'appartiennent pas au recourant 1 mais au recourant 2. Finalement, les recourants reprochent à l'AFC de ne pas avoir entrepris les démarches nécessaires tendant à prouver une utilisation effective par le recourant 1 de la procuration qu'il détient sur la relation bancaire (...). Selon les recourants, la preuve du « non-usage » de la procuration ne pourrait pas être mise à leur charge, dans la mesure où cela reviendrait à exiger de leurs parts la preuve d'un fait négatif. Dans ces conditions, le dossier constitué par l'AFC serait imprécis et incomplet. A ce titre, les recourants requièrent la production des preuves matérielles nécessaire à la constatation du « non-usage » de la procuration.

**4.5** Le pouvoir de disposer d'un compte bancaire peut prendre plusieurs formes outre la titularité directe. Il peut aussi intervenir par l'octroi d'une procuration bancaire. Par cet acte juridique unilatéral, 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 (cf. EMCH/RENZ/ARPAGAUS [éd.], *Das schweizerische Bankgeschäft*, 7<sup>e</sup> éd. 2011, p. 283 N 816, 820; 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 (cf. ATF 147 II 116 consid. 5.4.2).

**4.6** Le Tribunal de céans rappelle ici que la Haute Cour a déjà eu l'occasion de juger que les informations relatives à des comptes bancaires sur lesquels les contribuables visés par la demande ne disposent que d'une procuration, sans même être ayant droit économique ou titulaire, remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, dès lors que l'autorité requérante demande ces informations (arrêts du TF 2C\_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.2 et 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 [non publié dans ATF 141 II 436 mais in RDAF 2016 II 374]). En l'occurrence, les autorités françaises ont expressément requis que leur soit transmis « les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique [...] ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration » (cf. demande du (...) 2018 (...) ; demande du (...) 2020 (...)). Le Tribunal de céans relève qu'il est sans importance de savoir si la procuration

a effectivement été utilisée par le recourant 1 ou non. En requérant également des renseignements sur des comptes sur lesquels le recourant 1 n'a qu'un pouvoir de disposition indirecte, l'autorité fiscale française cherche précisément à vérifier que celui-ci n'a pas utilisé une telle structure pour dissimuler des revenus. Or, le fait que ce dernier n'aurait pas utilisé la procuration ne signifie pas que les avoirs n'étaient pas à sa disposition. Il n'est donc pas pertinent d'examiner si le recourant 1 a ou non fait usage des prérogatives qui lui ont été données, dès lors que le seul pouvoir de procuration est suffisant en l'occurrence pour admettre la réalisation de la condition de la vraisemblable pertinence. Au vu de la jurisprudence et du libellé sans équivoque des demandes, la pertinence vraisemblable des informations relatives à la relation bancaire (...) ne peut être remise en question.

**4.7** Au vu de ce qui précède, le grief des recourants est rejeté.

## **5.**

**5.1** 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 (cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3 ; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations est ainsi en principe également possible à condition de répondre à l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, cf. arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

**5.2** 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 (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les

références citées ; cf. également ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1 ; 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Ce n'est que si les informations concernant les tiers ne sont pas vraisemblablement pertinentes qu'elles ne doivent pas être transmises. Cela étant, en cas de transmission, les tiers dont les noms apparaissent sont protégés par le principe de spécialité ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF ; cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 142 II 161 consid. 4.6.1).

**5.3** En l'espèce, les recourants soutiennent que, dans l'hypothèse où les renseignements litigieux seraient transmis, les informations concernant les personnes non impliquées par la demande et qui figurent dans les documents que l'AFC prévoit de transmettre devraient être préalablement ca- viardées.

**5.4** Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, encore récemment précisée (cf. ATF 147 II 116 consid. 6.2), l'art. 19 al. 2 LAAF prévoit qu'ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. La qualité pour recourir est partant exclue si le recourant fait valoir non pas un intérêt qui lui est propre, mais l'intérêt de tiers (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Il s'ensuit que les recourants ne sont pas légitimés à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers. Le grief correspondant est donc irrecevable.

**5.5** Il est au surplus souligné que le Tribunal fédéral a récemment jugé que l'AFC n'était pas tenue d'inclure dans la procédure les tiers dont le nom apparaît dans la documentation destinée à être transmise dans le cadre de l'exécution d'une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale, sauf si leur qualité de partie ressort de manière évidente du dossier, ce qui n'est en principe pas le cas (ATF 146 I 172 consid. 7 ; arrêts du TF 2C\_687/2019 consid. 6 ; 2C\_287/2019 consid. 4.1, tous du 13 juillet 2020). Ainsi, le seul fait que le nom de tiers apparaît dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à lui seul à justifier que ces derniers soient informés. Dans tous les cas, les tiers dont le nom apparaît est protégés par le principe de spécialité (cf. consid. 5.2 supra). Les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande,



pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (cf. arrêts du TAF A-1315/2019 du 17 septembre 2019 consid. 3.3 ; A-5047/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5).

## **6.**

Pour le surplus, rien ne laisse penser – et les recourants ne le prétendent pas – que les autres conditions matérielles de l'assistance administrative ne sont pas respectées.

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.**

Enfin, il sied de relever une erreur de plume dans le dispositif de la décision finale du 2 février 2021 de l'autorité inférieure qu'il convient de corriger. En effet, en réponse à la question c) de l'autorité requérante (cf. dispositif, ch. 2, p. 17, 1<sup>er</sup> paragraphe), l'autorité inférieure a indiqué : « Veuillez trouver, en annexe 3, les états de fortune aux (...) des années 2011 à 2017 pour la relation bancaire (...). ». Or, il ressort du dossier que l'état de fortune au (...) 2010 de la relation bancaire (...) fait également partie des informations à transmettre à l'autorité requérante (cf. décision de l'AFC du 2 février 2021 consid. 2.9). Ainsi, le ch. 2 du dispositif doit être corrigé et avoir la teneur suivante : « Veuillez trouver, en annexe 3, les états de fortune aux (...) des années 2010 à 2017 pour la relation bancaire (...) ».

## **8.**

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

## **9.**

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).

## **10.**

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administra-

tive 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 de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Conformément au considérant 7, le chiffre 2 du dispositif de la décision finale du 2 février 2021 est corrigé comme suit : « Veuillez trouver, en annexe 3, les états de fortune aux (...) des années **2010** à 2017 pour la relation bancaire (...) ».

**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, par l'intermédiaire de leur mandataire (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...)) ; acte judiciaire)