



---

Cour I  
A-3411/2018

## Arrêt du 10 mars 2020

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Jürg Steiger, Sonja Bossart Meier, juges,  
Alice Fadda, greffière.

---

Parties

1. A. \_\_\_\_\_,  
  
2. B. \_\_\_\_\_,  
les deux représentés par  
Maître Rayan Houdrouge, avocat,  
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** En date du \*\*\*\*, la Direction générale des finances publiques françaises (ci-après : DGFIP ou autorité requérante ou autorité fiscale française) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure) une demande d'assistance administrative en matière fiscale concernant B.\_\_\_\_\_ et son épouse A.\_\_\_\_\_ et se rapportant à la période du [...] au [...].

**A.b** A l'appui de sa demande, la DGFIP indiquait procéder au contrôle fiscal des époux B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_. Il ressortait des éléments à la disposition de l'autorité requérante que ces derniers étaient titulaires d'un compte bancaire ouvert en Suisse auprès de la banque C.\_\_\_\_\_.

**A.c** Dans sa demande, l'autorité fiscale française exposait avoir mené des investigations concernant le domicile fiscal des époux B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ qui affirmaient résider [dans un Etat tiers hors de France et de Suisse]. Dans le cadre de ces investigations, il était apparu [que certains éléments rattachaient les époux B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ à la France].

**A.d** L'autorité requérante estimait, au vu de ces éléments, que les époux B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ devaient être considérés comme résidents fiscaux français et étaient, à ce titre, tenus de déclarer l'ensemble de leurs revenus et patrimoine en France et à l'étranger. La demande d'assistance visait ainsi à permettre à l'administration fiscale française de connaître le montant d'éventuels avoirs et revenus suisses non-déclarés et de déterminer le montant des impôts dus.

**A.e** Les renseignements requis auprès de l'AFC étaient les suivants :

a) Pour le compte \*\*\*, veuillez communiquer :

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

- b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires, auprès de la Banque \*\*\* dont B. \_\_\_\_\_ et A. \_\_\_\_\_ seraient directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayants droit économiques ainsi que ceux pour lesquels ils disposeraient d'une procuration.
- c) Veuillez communiquer les éléments demandés à la lettre a) pour les comptes bancaires visés à la lettre b).

## **B.**

**B.a** Par ordonnance de production du 16 janvier 2018, l'AFC a requis la banque \*\*\* de fournir les documents et renseignements demandés par la DGFIP. La banque \*\*\* a été priée d'informer les époux B. \_\_\_\_\_ et A. \_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.b** Par courrier et courriel du 23 janvier 2018, B. \_\_\_\_\_ a informé l'AFC qu'il s'opposait à la demande de la DGFIP et qu'il avait chargé Maître Rayan Houdrouge de la défense de ses intérêts dans le cadre de la procédure d'assistance administrative.

**B.c** Par courrier du 26 janvier 2018, la banque \*\*\* a fait droit à la requête de l'AFC en lui transmettant les documents et renseignements demandés. Il ressortait des informations transmises par la banque \*\*\* que B. \_\_\_\_\_ était bien titulaire du compte bancaire identifié par l'autorité requérante mais également d'un autre compte y rattaché en tant que « compte rubrique ». A. \_\_\_\_\_ n'entretenait quant à elle aucune relation à quelque titre que ce soit avec la banque \*\*\* pour la période visée.

**B.d** Par courriel du 1<sup>er</sup> mars, l'AFC a été informée que Maître Rayan Houdrouge avait également été mandaté par A. \_\_\_\_\_ pour la représenter dans le cadre de la procédure d'assistance administrative.

## **C.**

**C.a** Par courrier du 9 mars 2018, l'AFC a transmis à Maître Rayan Houdrouge l'intégralité des pièces du dossier ainsi que les renseignements tels qu'elle envisageait de les remettre à l'autorité requérante. Ce faisant, elle a imparti un délai de 10 jours aux époux pour prendre position par écrit. Sur demande du conseil des époux, ce délai a été prolongé au 2 avril 2018.

**C.b** Par courrier du 29 mars 2018, les époux B. \_\_\_\_\_ et A. \_\_\_\_\_ ont adressé leurs observations à l'AFC. Ils déclaraient s'opposer à l'assistance

administrative avec les autorités françaises au motif que la demande d'assistance violerait le principe de la bonne foi. Dite demande se fondait, d'après eux, sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse au sens de l'art. 7 let. c 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) car elle aurait découlé d'un contrôle douanier conduit de façon irrégulière à la douane de [...] le \*\*\*.

**C.c** Par décision du 9 mai 2018, notifiée aux époux B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ le 11 mai suivant, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité fiscale française. Elle retenait que le grief soulevé par les époux n'était étayé par aucune description de l'événement invoqué, ni par quelque élément de preuve que ce soit et que toutes les autres conditions de l'assistance administrative, tant formelles que matérielles, étaient par ailleurs réunies.

## **D.**

**D.a** Par acte du 11 juin 2018, les époux B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ (ci-après : les recourants), agissant par l'entremise de leur conseil, interjettent recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal) à l'encontre de la décision de l'AFC, concluant, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de celle-ci et au refus de l'assistance administrative. A l'appui de leurs conclusions, ils allèguent que la demande d'assistance violerait les principes de la bonne foi, de la pertinence vraisemblable et de la spécialité.

**D.b** Dans sa réponse au recours du 24 juillet 2018, l'autorité inférieure rejette chacun des griefs formulés à l'encontre de sa décision et conclut au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

**E.** Pour autant que de besoin, les autres faits et 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 re-

cours 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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 LAAF). Il est ainsi compétent pour statuer sur la présente affaire.

**1.2** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAA n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

**1.3** Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA), dans le respect des formes requises (art. 52 PA), par les recourants qui disposent de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF), le recours est recevable, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur ses mérites.

**1.4** A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant 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).

## **2.**

**2.1** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss). 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; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd. 2013, ch. 1135).

**2.2** Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*,

2<sup>e</sup> éd. 2013, p. 73 ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7<sup>e</sup> éd., 2016, ch. 1146 ss).

### **3.**

**3.1** L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par 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-F, RS 0.672.934.91) ainsi que par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (RO 2010 5683) qui s'appliquent aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant les années postérieures à 2009.

**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 ; (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). Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'éléments à fournir 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 142 II 161 consid. 2.1.4).

### **3.3**

**3.3.1** Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêts du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements se conçoit comme la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la

pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois fournis, il s'avère par la suite que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

**3.3.2** Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine).

**3.3.3** La résidence fiscale du contribuable faisant l'objet de la demande d'assistance ne doit pas nécessairement être déterminée au plan international pour que les renseignements demandés soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Il peut en effet arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. La détermination de la résidence fiscale au plan international est toutefois une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1, 142 II 218 consid. 3.6). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable qui conteste être assujéti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments devant les autorités de cet

Etat ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3.7).

**3.3.4** L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1, A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3).

**3.3.5** Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-F s'apprécie à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables assujétis de manière illimitée. Dans ce contexte, le rôle de l'Etat requis n'est pas de trancher lui-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, le conflit de résidence, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement sur lequel l'Etat requérant se fonde figure parmi ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.2.2, arrêts du TF 2C\_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1).

**3.3.6** Dans les cas où l'éventuelle double imposition internationale ne concerne pas la Suisse comme Etat requis mais l'Etat requérant et un autre Etat, les critères d'assujettissement invoqués dans la demande d'assistance doivent exister dans la législation interne de l'Etat requérant. L'art. 28 par. 1 CDI CH-FR permet en effet aussi aux Etats contractants d'obtenir des renseignements pertinents pour l'application de leur législation interne,



à savoir toutes les informations dont ils ont besoin pour imposer l'un de leurs contribuables, sans que soit en cause l'application d'un article particulier de la CDI (cf. OCDE, Modèle de convention fiscale commentaire [version abrégée, 2017], ad art. 26 p. 527). Dans ce contexte, la Suisse en tant qu'Etat requis se fie, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats (cf. *infra* consid. 3.4.2), aux allégations de l'Etat requérant, à moins qu'il puisse être immédiatement démontré que le critère d'assujettissement invoqué par ce dernier est inexistant dans sa législation interne (arrêt du TAF A-2217/2018 du 28 janvier 2020, consid. 6.2.2.3).

### **3.4**

**3.4.1** Le principe de la bonne foi s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités lors de l'application d'une CDI (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités; RS 0.111; 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).

**3.4.2** Dans le cadre des relations internationales, la bonne foi d'un Etat est toujours présumée. Cette présomption implique, dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, 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 ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4). En cas de doute sérieux, le principe de la bonne foi ne s'oppose toutefois 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 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). A cet égard, il convient de relever que l'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait (ATF 142 II 218, consid. 3.7).

**3.4.3** L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1, A-4434/2016 du 18 janvier

2018 consid. 3.4.2 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.1 avec les réf. citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018]).

**3.5** La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. XI par. 2 Protocole additionnel CDI CH-FR; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1). L'interdiction des « fishing expeditions » comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable correspondent au principe de proportionnalité (voir 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 (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.3, et parmi d'autres : arrêt du TAF A-5893/2017 du 8 octobre 2019 consid. 2.4). Cela étant, il n'est pas attendu de l'autorité requérante que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. parmi d'autres: arrêt du TAF A-7022/2018 du 30 juillet 2019 consid. 3.3).

**3.6** Conformément au principe de spécialité (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-FR), 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. arrêt du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). La Suisse peut à cet égard 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: arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6).

**3.7** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel CDI CH-FR), ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-2327/2017 du 21 janvier 2019 consid. 5.3.3). A cet égard, il est admis que – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – la déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats (cf. *supra* consid. 3.4.2), qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2).

**3.8** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. Dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, l'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF 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).

**4.** En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (consid. 4.1 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (consid. 4.2, 4.3 et 4.4 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 des personnes visées par le contrôle mené par l'autorité requérante, le nom du détenteur d'informations, la période visée par la demande, soit du 1<sup>er</sup> janvier 2014 au 1<sup>er</sup> janvier 2016, l'objectif fiscal fondant la demande ainsi que la description des renseignements demandés.

#### **4.2**

**4.2.1** Dans un premier grief, les recourants avancent que la demande violerait le principe de la pertinence vraisemblable. Ils considèrent qu'à défaut d'une résidence fiscale française établie au plan international, les renseignements demandés, qui visent à déterminer le montant d'éventuels avoirs et revenus suisses non-déclarés et à déterminer le montant des impôts dus dans l'Etat requérant, ne seraient vraisemblablement pas pertinents. S'ils admettent que la jurisprudence permet à un Etat confronté à un litige sur le principe de la résidence fiscale de former une demande d'assistance avant que celui-ci ne soit résolu, ils prétendent toutefois que cette possibilité serait circonscrite aux cas où la demande de l'Etat requérant viserait à « consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné » ou « obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ». Aucune de ces conditions ne serait remplie en l'espèce, de sorte que la demande de l'autorité fiscale française contreviendrait au principe de la pertinence vraisemblable.

**4.2.2** Comme exposé précédemment (cf. *supra* consid. 3.3.3 et suivants), l'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de

la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative. La Suisse comme Etat requis dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, n'a ni les moyens matériels ni la compétence formelle de trancher un conflit de résidences. Ce d'autant moins lorsque, comme dans le cas d'espèce, les personnes concernées prétendent n'être ni domiciliées dans l'Etat requérant, ni en Suisse, mais dans un Etat tiers. Dans un tel cas, le rôle de la Suisse en sa qualité d'Etat requis se limite à vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant existe dans la législation interne de celui-ci. Ainsi, tant que l'Etat requérant se fonde sur des critères existants dans sa législation interne pour considérer une personne comme l'un de ses résidents fiscaux, la Suisse comme Etat requis ne saurait lui refuser l'assistance administrative au motif que le contribuable en question est également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat.

**4.2.3** En l'espèce, le fait que la résidence fiscale des recourants demeure litigieuse sur le plan international n'a pas d'incidence dans le cadre de la procédure d'assistance administrative dans la mesure où les critères d'assujettissement sur lesquels se fondent l'autorité requérante sont plausibles. En effet, la DGFIP, dans sa demande, invoque notamment [...]. Les recourants, à qui il revenait éventuellement de contester de tels éléments, n'ont ni remis en cause leur existence dans la législation interne de l'Etat requérant, ni prétendu que ceux-ci n'existeraient pas en l'espèce. Partant, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés qui portent sur des comptes bancaires détenus par les recourants dans l'Etat requis se révéleront pertinents pour l'application de la législation fiscale française. La question de savoir si le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant entre en concurrence avec un autre dans l'Etat tiers dans lequel les recourants prétendent être domiciliés n'a pas à être examinée par l'autorité inférieure, a fortiori par la Cour de céans.

**4.2.4** De surcroît, la jurisprudence n'a pas, contrairement à ce que laissent entendre les recourants, érigé comme condition au dépôt d'une demande d'assistance avant la résolution du litige sur le principe de la résidence fiscale qu'une telle demande serve à consolider la position de l'Etat requérant dans ce litige. Tout au plus, a-t-elle indiqué que dans un contexte où la résidence fiscale des contribuables faisait l'objet d'un litige entre deux Etats, une demande d'assistance pouvait servir de telles fins. Ainsi, le fait que la résidence fiscale des recourants soit encore litigieuse n'empêche pas l'Etat requérant de déposer une demande qui vise, comme en l'espèce, à établir le montant des impôts dus dans cet Etat.

**4.2.5** Le principe de la pertinence vraisemblable n'étant ainsi pas violé, il convient de rejeter ce grief.

### **4.3**

**4.3.1** Au moyen d'un deuxième grief, les recourants allèguent que la demande litigieuse violerait le principe de la bonne foi. Ils estiment en effet que l'autorité requérante ne saurait partir de la prémisse qu'ils sont assujettis de manière illimitée en France, alors que le litige [entre la France et l'Etat tiers] relatif à la résidence fiscale est toujours pendant. Par ailleurs, le contrôle fiscal entrepris par la DGFIP ferait suite au contrôle douanier du \*\*\* à la douane de [...], qui aurait été conduit de manière irrégulière. En conséquence, la demande d'assistance administrative de l'Etat requérant se fonderait, en violation du principe de la bonne foi, sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse au sens de l'art. 7 let. c LAAF.

**4.3.2** L'interprétation et l'exécution des traités est régie par le principe de la bonne foi qui est présumée dans les relations internationales (cf. *supra* consid. 3.4.1 et 3.4.2). A cet égard, il convient de relever que l'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a aucun lien avec la bonne foi de ce dernier qui reste présumée nonobstant ce fait (cf. *supra* consid. 3.4.2). En cas de litige sur le principe de la résidence fiscale, l'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige pour adresser une demande d'assistance à la Suisse (cf. *supra* consid. 3.3.4). Par conséquent, le simple fait qu'une demande soit présentée, comme c'est le cas en l'espèce, avant que le litige ne soit résolu ne saurait remettre en cause la bonne foi de l'Etat requérant.

**4.3.3** Les déclarations qu'un Etat fait à l'autre dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. *supra* 3.4.3). De ce fait, tant que l'Etat requérant se fonde dans sa demande sur des critères d'assujettissement qui ne sont pas manifestement inexistant dans sa législation interne pour considérer un contribuable comme l'un de ses résidents fiscaux, il n'y a pas lieu de douter de sa bonne foi. En l'espèce, l'autorité requérante se fonde notamment sur [...]. Comme indiqué précédemment (cf. *supra* consid. 4.2.3), il s'agit de critères plausibles qui n'ont nullement donné lieu à une quelconque contestation de la part des recourants. Ainsi, on ne saurait retenir que l'autorité requérante a agi de mauvaise foi en présentant dans sa demande les recourants comme résidents fiscaux français avant que la question de la résidence fiscale au plan international ne soit résolue.

**4.3.4** S'agissant du contrôle douanier, indépendamment de la question de savoir si la demande d'assistance se fonde bien sur des renseignements obtenus dans le cadre de celui-ci, les recourants n'indiquent ni à quel acte punissable au regard du droit suisse correspondrait ledit contrôle, ni quel acte de ce type se serait produit au cours de celui-ci. A l'appui de leur grief, les recourants se sont contentés de produire le procès-verbal de constat relatif au contrôle douanier dont ils ont fait l'objet. Ce document ne leur est toutefois d'aucune aide dans la mesure où il n'en ressort pas que l'Etat requérant, par l'entremise de ses agents verbalisateurs, se serait livré à des actes punissables au regard du droit suisse pour obtenir les renseignements qui auraient mené à la demande d'assistance. La Cour de cassation ne décèle dès lors aucun élément dans ce contrôle douanier qui permettrait de remettre en cause la bonne foi de l'Etat requérant.

**4.3.5** Force est ainsi de constater que le principe de la bonne foi n'est pas violé et que ce grief doit par conséquent être rejeté.

#### **4.4**

**4.4.1** Dans un dernier grief, les recourants soutiennent que la demande litigieuse ne respecterait pas le principe de spécialité. D'après eux, il existerait un risque que les informations transmises par l'AFC soient utilisées à d'autres fins que celles évoquées dans la demande de la DGFIP, soit pour appuyer la position de l'Etat requérant dans le litige [entre la France et l'Etat tiers] relatif à la résidence fiscale des recourants alors que la demande ne porte que sur les comptes bancaires détenus par les recourants auprès de la banque \*\*\* en Suisse.

**4.4.2** En vertu du principe de spécialité (cf. *supra* consid. 3.6), l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande et pour les faits décrits dans celles-ci. Il convient à cet égard de rappeler que les Etats sont présumés agir de bonne foi dans l'exécution des CDI (cf. *supra* consid. 3.4.2). Dans le cadre de l'examen du respect du principe de spécialité, la présomption de bonne foi implique que la Suisse comme Etat requis peut en principe considérer que le principe de spécialité sera respecté par l'Etat requérant.

**4.4.3** In casu, la DGFIP a expressément déclaré dans la lettre d'accompagnement à sa demande que celle-ci était effectuée conformément aux termes de la CDI CH-FR, ce qui inclut l'engagement de l'Etat requérant de respecter le principe de spécialité. Cette déclaration lie le Tribunal dans la mesure où elle ne peut pas immédiatement être réfutée en raison de

fautes, lacune ou de contradictions manifestes (cf. *supra* consid. 3.4.3). Le Tribunal ne décèle, dans le cas d'espèce, aucun élément, qui permettrait de douter des déclarations de la DGFIP. Les recourants se contentent d'arguer, sans apporter un quelconque élément concret qui permettrait d'étayer cette hypothèse, qu'il existerait un risque que les informations destinées à être transmises soient utilisées de manière contraire aux termes de la convention. Dans de telles conditions, il y a lieu de s'en tenir aux déclarations de l'autorité requérante, de sorte qu'il faut admettre que le principe de spécialité sera respecté.

**4.4.4** Au vu de ce qui précède, le principe de spécialité n'est pas violé, de sorte que ce grief doit être rejeté également.

**4.5** Pour le surplus, rien ne laisse penser que les autres conditions matérielles de l'assistance administrative ne seraient pas remplies, ce que les recourants ne prétendent pas non plus.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

**5.** Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent à 5'000 francs (cf. 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 frais déjà versée du même montant.

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

**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 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]) Le délai de recours est de 10 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.

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure, arrêtés à 5'000 francs, sont mis à la charge des recourants. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée du même montant.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; acte judiciaire)

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 :