



## Arrêt du 7 octobre 2020

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Daniel Riedo, Marianne Ryter, juges,  
Jean-Luc Bettin, greffier.

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
tous deux domiciliés (...),  
représentés par  
Maître Nicolas Candaux, (...),  
recourants,

contre

**Administration fédérale des contributions (AFC),**  
Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI),  
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,  
autorité inférieure.

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR) ;  
décision de l'AFC du 4 février 2019.

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

**A.a** En date du 10 septembre 2018, la Direction générale des finances publiques de la République française (ci-après : DGFIP, autorité fiscale française ou autorité requérante) adressa à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) une demande d'assistance administrative en matière fiscale, basée sur 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, la DGFIP exposa procéder au contrôle de la situation fiscale de A.\_\_\_\_\_ et de son épouse, B.\_\_\_\_\_. Elle indiqua que, selon les informations à sa disposition, les prénommés seraient titulaires d'un compte bancaire ouvert auprès de C.\_\_\_\_\_ et non déclaré en France ; elle précisa ne pas avoir connaissance du numéro de ce compte. La demande de l'autorité fiscale française visait ainsi à connaître le montant des avoirs et des revenus non déclarés par A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_, ces renseignements étant nécessaires pour établir le montant des impôts éludés.

**A.c** Les renseignements sollicités auprès de l'AFC au sujet de A.\_\_\_\_\_ et de B.\_\_\_\_\_ furent libellés de la manière suivante :

« (a) Veuillez communiquer :

1. Les états de fortune au 1<sup>er</sup> janvier des années (...) à (...).
2. Les relevés sur la période du (...) au (...), 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 des formulaires A, I, S, T ou tout document analogue.
4. En cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.

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

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

**B.**

**B.a** Par ordonnance de production du 28 septembre 2018, l'AFC requit de la banque C. \_\_\_\_\_ de fournir les documents et renseignements demandés, d'informer A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, dans un délai de dix jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.b** Par courrier du 22 octobre 2018, C. \_\_\_\_\_ transmet les informations requises par l'AFC. Elle indiqua au surplus ne pas avoir été en mesure d'informer les intéressés faute d'adresse actualisée.

**B.c** Par deux lettres distinctes datées du 29 octobre 2018, l'AFC informa A. \_\_\_\_\_, et son épouse, B. \_\_\_\_\_, de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative portant sur leur situation fiscale en France au cours de la période allant du (...) au (...), précisant que le but de la requête était la détermination de la base imposable en vue de procéder à l'imposition sur le revenu et la fortune. L'autorité inférieure indiqua que C. \_\_\_\_\_ lui avait communiqué les renseignements sollicités par la DGFIP et qu'après examen de la demande d'assistance, il apparaissait que celle-ci respectait les conditions d'application de l'art. 28 CDI CH-FR pour la période concernée. Partant, dans la mesure où les prénommés souhaitaient prendre part à la procédure en Suisse, l'AFC les invita à lui communiquer le nom et l'adresse d'une personne habilitée à recevoir des notifications en Suisse.

**B.d** Par lettre du 12 novembre 2018, Me D. \_\_\_\_\_, avocat à Paris, informa l'AFC représenter les intérêts de A. \_\_\_\_\_. Par courrier du 13 novembre 2018, Me Nicolas Candaux, avocat à Genève, procuration à l'appui, informa l'AFC être chargé des intérêts de A. \_\_\_\_\_ et de B. \_\_\_\_\_ et sollicita l'accès complet au dossier de la cause.

**B.e** Le 26 novembre 2018, l'AFC avisa le mandataire des époux A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ des réponses qu'elle envisageait de transmettre à la DGFIP. Au surplus, l'autorité inférieure fit droit à la requête de consultation du dossier et accorda aux intéressés un délai de dix jours pour consentir à la communication des informations en question, respectivement pour prendre position.

A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ n'y donnèrent pas suite.

**B.f** Par décision finale du 4 février 2019, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité fiscale française. Elle indiqua avoir décidé d'informer

l'autorité requérante du fait que A. \_\_\_\_\_ et son épouse, B. \_\_\_\_\_, étaient co-titulaires et ayants droits économiques de la relation bancaire n° (...) ouverte auprès de la banque C. \_\_\_\_\_, de transmettre à la DGFIP les états de fortune de la relation bancaire n° (...) aux 1<sup>ers</sup> janvier des années (...) à (...) et au (...), ainsi que la copie des relevés de compte pour la période du (...) au (...), date de clôture, et le détail de la transaction de clôture de la relation bancaire n° (...), et, finalement, de préciser que la relation bancaire n° (...) ne disposait pas de formulaire A.

### **C.**

**C.a** Par mémoire du 7 mars 2019, A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ (ci-après : les recourants), agissant par l'entremise de leur mandataire, interjetèrent recours à l'encontre de la décision précitée, concluant à son annulation et, principalement, à ce que la demande de l'autorité fiscale française soit déclarée irrecevable, subsidiairement, que la cause soit renvoyée à l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure) pour nouvelle décision.

En annexe à leur mémoire, les recourants versèrent sept pièces justificatives en cause.

**C.b** Invitée à se déterminer sur le recours des époux A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_, l'autorité inférieure, dans sa réponse datée du 9 mai 2019, conclut au rejet du recours. Cette écriture fut communiquée au recourants, le 14 mai 2019, pour connaissance.

En tant que besoin, les autres faits pertinents seront examinés 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, le 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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF ; cf. également 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, LAAF ; RS 651.1]). Il est ainsi compétent pour connaître de 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 LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

**1.3** Présenté dans le délai (art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, le recours interjeté par les recourants, qui disposent de surcroît tous deux de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF), est recevable, de sorte qu'il convient 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 ; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral 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 (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR / ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, pp. 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 (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3 ; cf. également ALFRED KÖLZ / ISABELLE HÄNER / MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3<sup>ème</sup> éd., 2013, ch. 1135).

**2.2** Le recourant peut 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. ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7<sup>ème</sup> éd., 2016, ch. 1146 ss ; ANDRÉ

MOSER / MICHAEL BEUSCH / LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2<sup>ème</sup> éd., 2013, ch. 2.149).

### 3.

Les arguments des parties peuvent être résumés comme suit.

**3.1** Dans leur mémoire du 7 mars 2019, les recourants, dans un premier grief, considérant que la demande de la DGFIP se fonde sur des renseignements qui ont été obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse, invoquent une violation du principe de la bonne foi. En substance, ils estiment vraisemblable que la relation bancaire ouverte auprès de C.\_\_\_\_\_ a été portée à la connaissance de l'autorité requérante par le Parquet national financier (PNF), institution judiciaire française, suite aux perquisitions des locaux de filiales de C.\_\_\_\_\_ survenues en France, comme dans différents pays européens, en 2016. En outre, les recourants relèvent que des données bancaires sensibles et confidentielles les concernant ont vraisemblablement été transmises à des filiales étrangères de C.\_\_\_\_\_ par la banque elle-même, respectivement par un de ses employés, et ce, en violation du droit suisse, précisant à ce propos n'avoir jamais eu une quelconque relation commerciale avec cette banque dans un pays autre que la Suisse. Les recourants considèrent dès lors la requête de la DGFIP comme contraire à l'art. 7 let. c LAAF ; ils reprochent par ailleurs à l'autorité inférieure d'avoir omis de solliciter de l'autorité fiscale française des précisions sur la façon dont les renseignements sur lesquels elle base sa demande avaient été obtenus.

Dans un second grief, les recourants reprochent à l'AFC une violation du principe de spécialité, les informations transmises à l'autorité requérante ayant été selon eux obtenues dans le cadre d'une entraide judiciaire internationale en matière pénale – en application de la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale (CEEJ ; RS 0.351.1) – ne pouvant être, en vertu du principe de spécialité, utilisées dans une procédure fiscale subséquente.

**3.2** Dans sa réponse du 9 mai 2019, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours. A l'appui de ses observations, elle constate que les recourants se limitent à émettre des hypothèses et n'apportent par conséquent pas la preuve que les informations à la base de la demande des autorités françaises proviendraient de données acquises par le truchement d'actes punissables au regard du droit suisse, si bien que rien ne permet de remettre en cause la bonne foi des autorités françaises et de constater une quel-

conque violation de l'art. 7 let. c LAAF. De même, du point de vue de l'autorité inférieure, aucun élément du dossier ne vient accréditer la thèse selon laquelle la relation bancaire des recourants ouverte auprès de la banque C. \_\_\_\_\_ aurait été portée à la connaissance de l'autorité pénale française par le biais de l'entraide internationale en matière pénale.

#### 4.

Le cadre juridique déterminant est le suivant.

**4.1** L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR ainsi que par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; également publié au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (RO 2010 5683), lequel s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant les années postérieures à 2009.

**4.2** 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 ; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3411/2018 du 10 mars 2020 consid. 3.2, 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

#### 4.3

**4.3.1** 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 (cf. notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4 ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié aux ATF 143 II 202, mais in : RDAF 2017 II 336, spéc. p. 363]). La condition de la *pertinence vraisemblable des renseignements* se conçoit comme la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du Tribunal fédéral

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 Tribunal fédéral 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.

**4.3.2** 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 ; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral 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 Tribunal fédéral en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude la constatation que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 *in fine*).

#### **4.4**

**4.4.1** 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 (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 142 II 161 consid. 2.1.3). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de

fautes, lacunes ou contradictions manifestes (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4.1 et la jurisprudence citée).

**4.4.2** La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (cf. ATF 142 II précité, *ibid.*), 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 (cf. ATF 143 II précité consid. 8.7.1 et les références citées).

**4.4.3** Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). À suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2523/2018 du 17 avril 2019 consid. 2.4.2). L'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. XAVIER OBERSON, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 17). Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée. Savoir si tel est le cas ou non est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce. Sous réserve du cas où l'Etat requérant achète des données volées en Suisse dans le but de former une demande d'assistance, le principe de la bonne foi entre États n'est pas violé du simple fait que la demande d'assistance est fondée sur des données d'origine illicite. Par ailleurs, le refus d'un Etat de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4). En outre,

une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées. Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence, voir ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1).

**4.5** 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* »] ; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), 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 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et la jurisprudence citée).

**4.6** 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 par. 2 CDI CH-FR ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication] ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication], 2C\_537/2019 précité consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_537/2019 précité consid. 3.5, 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national

qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_537/2019 précité *ibid.*, 2C\_545/2019 précité consid. 4.7).

**4.7** L'Etat requérant doit respecter le *principe de subsidiarité* selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

**4.8** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'autorité inférieure 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. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral 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 et les références citées).

## **5.**

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (cf. ci-dessous, consid. 5.1), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (cf. ci-dessous, consid. 5.2 et 5.3 ainsi que consid. 6).

**5.1** Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient toutes les informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet le nom des personnes visées par le contrôle mené par l'autorité requérante, la base juridique, la période visée par la demande, soit du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 1<sup>er</sup> janvier 2017, l'objectif fiscal fondant la demande ainsi que la description précise des renseignements sollicités.

## **5.2**

**5.2.1** Dans leur mémoire, les recourants allèguent une violation du *principe de la bonne foi* (cf. ci-dessus, consid. 3.1).

### **5.2.2**

**5.2.2.1** La question déterminante est dès lors de savoir si la présomption de bonne foi de l'autorité requérante est *in casu* renversée en raison d'éléments permettant de penser que l'autorité fiscale française se serait basée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse.

**5.2.2.2** En l'espèce, le Tribunal estime qu'il n'en est rien. En effet, l'allégation des recourants selon laquelle la relation bancaire ouverte auprès de C. \_\_\_\_\_ aurait été communiquée par la banque, respectivement par un employé de celle-ci – en violation des art. 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne (Loi sur les banques, LB ; RS 952.0) et 162 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP ; RS 311.0), relatifs respectivement au secret bancaire et au secret commercial – à une de ses filiales en Europe, n'est que pure supposition à l'appui de laquelle les intéressés ne fournissent aucun élément probant. Alors que la jurisprudence conditionne le renversement de la présomption de bonne foi de l'Etat requérant – *in casu* la France – à des éléments établis et concrets (cf. ci-dessus, consid. 4.4.2), les recourants appuient leur argumentaire sur de seules hypothèses, insuffisantes pour prouver, d'une part, l'existence d'une violation du droit et, d'autre part, le lien de causalité entre dite violation et la requête de l'autorité fiscale française. Aucun fait ressortant du dossier ne permet ainsi d'affirmer que la DGFIP a obtenu des renseignements au sujet des recourants et de leur situation patrimoniale par un acte pénalement répréhensible. Dans ces conditions, l'on ne voit pas la raison qui justifierait que l'autorité inférieure requiert de l'autorité fiscale française qu'elle communique de façon plus précise la manière dont elle a eu connaissance de l'existence de la relation bancaire des recourants auprès de C. \_\_\_\_\_.

**5.2.3** Sur ce vu, la présomption – réfragable – de bonne foi dont bénéficie l'autorité requérante n'est en l'espèce aucunement renversée. Le grief, mal fondé, est par conséquent écarté.

### **5.3**

**5.3.1** Dans un second grief, les recourants invoquent une violation du *principe de spécialité* au sens de l'art. 2 CEEJ (cf. ci-dessus, consid. 3.1).

**5.3.2** S'il est exact que la réserve du principe de spécialité signifie que l'Etat requérant ne peut pas utiliser les informations reçues par le biais de l'entraide internationale en matière pénale à des fins de taxation (*Steuerreinschätzung*) dans toute procédure fiscale (*Steuerverfahren*) (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1.3 et les références citées), rien ne permet en l'espèce d'affirmer que la DGFIP a bien obtenu des renseignements concernant les recourants suite à une procédure d'entraide internationale en matière pénale. Comme déjà mentionné lors de l'examen du premier grief du recours (cf. ci-dessus, consid. 5.2), les recourants se bornent à évoquer des hypothèses. Certes, il est notoire que les locaux de la banque C.\_\_\_\_\_ dans plusieurs pays européens ont été perquisitionnés en 2016. Cela étant, l'on ne saurait ici lier lesdites perquisitions et la requête formulée par la DGFIP à l'autorité inférieure en rapport avec la situation fiscale des recourants, requête qui au demeurant a été formulée près de deux ans plus tard.

**5.3.3** Mal fondé, le grief de violation du principe de spécialité doit également être écarté.

## **6.**

Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas de motifs – et les recourants n'en soulèvent d'ailleurs aucun – de mettre en doute le respect du principe de subsidiarité (cf. ci-dessus, consid. 4.7). Il n'existe pas non plus d'élément qui permettrait de penser que la demande d'assistance repose sur un comportement contraire à la bonne foi (cf. ci-dessus, consid. 4.4) – pour d'autres motifs que ceux analysés précédemment (cf. ci-dessus, consid. 5.2) – ou qu'elle ne soit pas vraisemblablement pertinente. Bien au contraire, les renseignements requis par la DGFIP apparaissent de nature à établir la situation fiscale des recourants et la demande à l'origine de la présente procédure ne constitue pas une « *fishing expedition* ». Enfin, aucun élément ne permet de douter du respect par l'autorité requérante du principe de spécialité (cf. ci-dessus, consid. 4.6) pour une autre raison que

celle évoquée dans le recours et analysée auparavant (cf. ci-dessus, consid. 5.3). Enfin, l'on ne voit pas en quoi le droit interne suisse ou français s'opposerait à la transmission des informations requises.

## 7.

Au vu 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 mal fondé et doit être par conséquent rejeté.

La décision rendue par l'AFC le 4 février 2019 est ainsi confirmée, précision devant au surplus être faite que l'AFC devra informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de A. \_\_\_\_\_ et de B. \_\_\_\_\_, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 et 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4).

## 8.

**8.1** 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 (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 de frais, d'un même montant, déjà versée.

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

## 9.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (cf. 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 (cf. 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 (cf. art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

*(Le dispositif est porté à la page suivante)*

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

**1.**

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 dans une procédure qu'à l'encontre de A. \_\_\_\_\_ et de B. \_\_\_\_\_, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

**3.**

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge des recourants. Ils sont prélevés sur l'avance de frais, d'un même montant, déjà versée.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

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 :

Le greffier :

Raphaël Gani

Jean-Luc Bettin

**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 :