



## Arrêt du 2 mars 2020

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Raphaël Gani, Daniel Riedo, juges,  
Valérie Humbert, greffière.

---

Parties

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

tous représentés par  
Me Frédéric Gante, Etude Python,  
recourants,

contre

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

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

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

En date du (...) 2016, la Direction générale des finances publiques française (ci-après: DGFIP ou autorité requérante ou autorité fiscale française) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure ou autorité requise) une demande d'assistance administrative en matière fiscale concernant A.\_\_\_\_\_. L'autorité fiscale française requérait que lui soient transmis pour le compte n° 279-HU138921.0 détenu par ce dernier auprès de la banque D.\_\_\_\_\_ SA Genève ainsi que pour tout autre compte dont il serait, auprès de cette banque, titulaire direct ou indirect, ayant-droit économique ou au bénéfice d'une procuration, les états de fortune au 1<sup>er</sup> janvier de 2010 à 2016, le détail des relevés pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2015, la copie du formulaire A et si des avoirs de ces comptes avaient été transférés vers d'autres comptes, les références de ces derniers accompagnées – si ceux-ci sont gérés par des établissements bancaires suisses – des mêmes éléments que demandés pour ceux ouverts auprès de la banque D.\_\_\_\_\_ SA (pce 1 AFC).

**A.b** A l'appui de sa demande, l'autorité requérante expliquait qu'A.\_\_\_\_\_ faisait actuellement l'objet d'un examen de sa situation fiscale personnelle, au motif qu'il se déclare résident fiscal x.\_\_\_\_\_ alors que des investigations en cours permettraient d'établir sa domiciliation fiscale en France. Il disposerait notamment d'un foyer en France où il aurait son séjour principal. Il serait propriétaire d'un appartement à Paris, pour lequel les consommations d'énergie démontreraient une utilisation régulière à usage d'habitation et où serait également installée une ligne téléphonique à son nom. Il serait également propriétaire d'un appartement à (...), occupé par sa mère. L'autorité fiscale française relevait encore que son ex-femme résiderait en France avec son enfant et que l'examen des dépenses effectuées à partir de ses comptes bancaires français permettrait d'établir une présence prépondérante dans ce pays. Par ailleurs, il effectuerait également des voyages de loisir avec sa famille au départ de Paris.

**A.c** L'AFC a enregistré la demande sous le numéro de référence xxx.02 et ordonné, le (...) 2016, à la banque D.\_\_\_\_\_ SA la production des documents demandés, l'invitant également à informer la personne concernée de l'ouverture de la procédure en la priant de désigner un domicile de notification en Suisse (cf. pces 3 et 4 AFC).

**A.d** Il ressort de la documentation produite par D. \_\_\_\_\_ SA le (...) 2017, qu'outre le compte connu de l'autorité fiscale française et toujours ouvert, A. \_\_\_\_\_ avait détenu de décembre 2013 à décembre 2015 un autre compte, qu'il avait été co-titulaire avec B. \_\_\_\_\_, la mère de sa fille, d'un compte ouvert de janvier 2013 à janvier 2014 et qu'il était l'ayant-droit économique des relations bancaires détenues par les sociétés C. \_\_\_\_\_ Ltd, E. \_\_\_\_\_ Ltd et F. \_\_\_\_\_ Ltd (cf. pce 5 AFC).

**B.**

**B.a** Par courriel du 24 février 2017, l'avocat d'A. \_\_\_\_\_, s'est étonné de la démarche, rappelant qu'il représentait déjà son client dans un dossier pendant ayant le même objet et en voie d'être tranchée par une décision finale de l'AFC. Pour le surplus, il a demandé la consultation des pièces du dossier (cf. pce 6 AFC).

Par courriel du 27 suivant (svt), l'avocat d'A. \_\_\_\_\_ a rappelé être constitué depuis le 22 juillet 2016 pour la défense des intérêts de ce dernier, lequel conteste être résident français. Les correspondances échangées les 19 et 23 septembre 2016 avec l'AFC dans la procédure xxx.01 étaient jointes à son envoi. L'avocat demandait que lui soit confirmé qu'aucune information n'avait été transmise à l'autorité requérante concernant son client. Réitérant sa demande d'accès au dossier, il requérait l'octroi d'un délai pour compléter sa prise de position du 23 septembre 2016 (cf. pce 8 AFC).

**B.b** Par courriel du 28 svt, l'AFC l'a informé qu'aucune transmission à l'adresse de l'autorité requérante n'était intervenue à ce jour et que l'accès au dossier de la procédure xxx.02 serait ultérieurement accordé (cf. pce 9 AFC).

**B.c** Par pli du 11 août 2017, A. \_\_\_\_\_, agissant par son avocat, a accusé réception d'un courrier du 27 juillet précédent communiqué dans le cadre de la procédure xxx.01, et rappelé qu'il était toujours dans l'attente de pouvoir consulter le dossier de la procédure xxx.02 (cf. pce 14 AFC).

**B.d** En réponse à un courriel de l'AFC du 17 octobre 2017 lui demandant s'il représentait également les personnes habilitées à recourir, l'avocat d'A. \_\_\_\_\_ a produit, par courriel du 20 svt, les procurations pour B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ Ltd ainsi que deux attestations de liquidation pour les sociétés F. \_\_\_\_\_ Ltd et E. \_\_\_\_\_ Ltd. Il a joint à son envoi, une copie de plusieurs plis, tous datés du (...) 2017, par lesquels la DGFIP informait A. \_\_\_\_\_ de l'achèvement du contrôle fiscal le concernant pour

les années 2013 et 2014, lequel s'était conclu sans rectification, sous réserve de la transmission de nouvelles informations par les autorités suisses et luxembourgeoises permettant d'établir sa domiciliation en France pour les années concernées. Il en tirait argument pour demander le classement de la demande d'assistance qui dès lors s'apparenterait à de la "fishing expedition" (cf. pces 20 et 21 AFC).

### **C.**

**C.a** Par courrier du 25 janvier 2018, l'AFC a remis l'intégralité des pièces du dossier au mandataire d'A. \_\_\_\_\_ et des personnes habilitées à recourir, en lui notifiant la teneur des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité fiscale française, lui impartissant un délai pour déposer ses observations et/ou consentir à la transmission (cf. pce 24 AFC).

**C.b** Le 7 février 2018, A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_ et la société C. \_\_\_\_\_ LTD, agissant par leur avocat commun, se sont opposés à la transmission des informations, faisant valoir en substance qu'A. \_\_\_\_\_ avait quitté la France depuis 1993 et qu'il n'était dès lors pas un contribuable de cet Etat, ce qu'auraient reconnu les autorités fiscales françaises puisqu'elles ont conclu à son non-assujettissement en France. Référence était faite dans leur écriture aux pièces produites dans la procédure attenante 631-2016-001-0343-035425 (cf. pce 26 AFC).

**C.c** Par décision finale du 16 avril 2018, l'AFC a dit vouloir transmettre à l'autorité requérante les informations demandées, telles que présentées dans son courrier du 25 janvier 2018. S'agissant du domicile fiscal d'A. \_\_\_\_\_, elle a renvoyé celui-ci à faire valoir ses arguments devant les autorités de l'Etat requérant, relevant que le contrôle fiscal ouvert à son encontre ne pouvait être considéré comme définitivement clos du moment que dans ces correspondances du 21 juillet 2017, la DGFIP se réservait la possibilité de le poursuivre en fonction des informations reçues dans le cadre de l'assistance administrative.

### **D.**

**D.a** Par acte du 15 mai 2018, A. \_\_\_\_\_ (recourant 1, personne concernée), B. \_\_\_\_\_ (recourante 2) et la société C. \_\_\_\_\_ LTD (recourante 3), dûment représentés, interjettent recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF ou Tribunal) à l'encontre de cette décision dont ils demandent l'annulation, concluant principalement à l'irrecevabilité de la demande d'assistance et subsidiairement à ce que l'assistance soit limitée à la transmission des états de fortune au 1<sup>er</sup> janvier et aux synthèses annuelles.

A l'appui de leurs conclusions, les recourants exposent qu'A. \_\_\_\_\_ fait déjà l'objet d'une première demande d'assistance française datée du (...) 2016 qu'ils produisent. Cette demande était consécutive à la saisie par le parquet de Z. \_\_\_\_\_ de données dans les succursales allemandes de la banque D. \_\_\_\_\_ SA en (...) 2012 et (...) 2013 et à la transmission par l'administration fiscale z. \_\_\_\_\_, le (...) 2015, aux autorités fiscales françaises de trois listes : une liste A de comptes avec l'identification précise des contribuables liés (1'130 comptes), ayant tous un code "domicile" français ainsi que deux listes, relatives aux années 2006 (liste B) et 2008 (liste C), recensant les références de comptes liés à des personnes, toutes inscrites sous un code "domicile" français (45'161 comptes). La France, présumant qu'une grande partie des comptes des listes B et C n'avait pas été déclaré, cherchait à identifier leur titulaire afin de vérifier si les obligations fiscales avaient été satisfaites. Les recourants – se référant à la prise de position du 23 septembre 2016 déposée dans le cadre de cette première procédure – expliquent que l'adresse en France figurant dans le dossier D. \_\_\_\_\_ SA pour le recourant 1 n'était qu'une adresse de notification postale chez le père de celui-ci afin d'éviter la perte de courriers en X. \_\_\_\_\_ – alors en guerre civile – où il résidait depuis de nombreuses années. Cela expliquait la présence du code "domicile" français lié aux comptes le concernant. Ultérieurement, soit en août 2009, l'adresse de domiciliation a été rectifiée en X. \_\_\_\_\_ dans les dossiers de la banque. Les recourants retracent également l'historique des résidences du recourant 1 hors de France en produisant différents documents en guise de preuve de son domicile à l'étranger pour les années concernées par la demande. S'agissant en particulier du compte détenu conjointement avec B. \_\_\_\_\_, mère de l'enfant du recourant 1, avec laquelle il n'a jamais été marié ni partagé de vie commune, ils arguent que ce dernier l'a ouvert en décembre 2013 pour des raisons de sécurité. Destiné à recevoir en cas d'urgence la pension qu'il doit pour sa fille et la mère de celle-ci, il a été clos en janvier 2014 sans avoir eu à fonctionner, hormis deux transactions test.

L'administration française ayant également confirmé entre temps que le recourant 1 n'était pas domicilié en France, les recourants estiment que la demande ne satisfait pas l'exigence de pertinence vraisemblable, laquelle a disparu en cours de procédure, et viole l'interdiction de la pêche aux renseignements.

**D.b** Dans sa réponse du 4 juillet 2018, l'autorité inférieure maintient en substance sa position et conclut au rejet du recours.

**D.c** Par réplique du 31 juillet 2018, les recourants persistent dans leurs conclusions. Ils sont d'avis que la jurisprudence citée dans sa réponse par l'autorité inférieure est sans pertinence du moment que l'autorité requérante a abandonné toutes prétentions à l'égard de la personne initialement concernée, faute d'avoir pu établir une résidence en France, après deux ans d'enquête, ce qu'elle s'est bien gardée de communiquer à l'autorité inférieure. Selon eux, la composition des avoirs mobiliers à l'étranger d'une personne qui n'est plus contribuable d'un pays depuis 23 ans n'est pas de nature à changer cet état de fait.

**D.d** Par duplique du 23 août 2018, l'autorité inférieure se contente de relever que les recourants n'apportent aucun élément nouveau. Elle appelle dès lors au rejet de leurs arguments qu'elle estime mal fondés.

## **E.**

Les autres faits, ainsi que les arguments développés par les parties à l'appui de leurs positions respectives, seront repris dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure utile à la résolution du litige.

## **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 en lien avec l'art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]). Il est donc compétent pour statuer sur la présente affaire.

**1.2** Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF).

**1.3** Aux termes de l'art. 19 al. 2 LAAF, ont qualité pour recourir la personne concernée (en l'espèce le recourant 1) ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon cette disposition, peut recourir quiconque (a) a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire ; (b) est spécialement atteint par la décision attaquée et (c) a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Les recourants 1 à 3 ont tous participé à la

procédure devant l'autorité inférieure et sont tous destinataires de la décision litigieuse. Ils sont toutefois différemment touchés par son dispositif et, en conséquence, ne disposent pas d'un intérêt semblable à son annulation. Le recourant 1, en qualité de personne concernée, a sans nul doute la qualité pour recourir, également au sujet des comptes pour lesquels il est l'ayant-droit économique (cf. ATF 139 II 404 consid. 2). S'il en va de même pour la recourante 2 et la société recourante 3, respectivement co-titulaire et titulaire de l'un des comptes bancaires concernés et à ce titre, personnes habilitées à recourir, elles ne peuvent en revanche recourir et faire valoir des griefs qu'à l'encontre de la relation bancaire qu'elles détiennent chacune, étant rappelé qu'il n'est pas entré en matière sur des recours déposés pour faire valoir des intérêts de tiers (cf. ATF 139 II 404 consid. 11 ; cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-4668/2014 du 25 avril 2016 consid. 4.1). Leur intérêt se limite donc à la modification de la partie de la décision qui les concerne chacune et leurs conclusions sont irrecevables en tant qu'elles servent uniquement les intérêts du recourant 1, que lui seul est habilité à défendre.

**1.4** Pour le surplus, déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

**1.5** A toutes fins utiles, le Tribunal relève que la présente cause ne concerne que la demande d'assistance déposée par l'Etat requérant le 5 décembre 2016, enregistrée par l'autorité inférieure sous le numéro de référence 631-2016-FR-0305.

## **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 s.). 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. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2013, ch. 2.149, p. 73 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, ch. 1146 ss).

### **3.**

#### **3.1**

**3.1.1** L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par plusieurs conventions qui sont complémentaires et au nombre desquelles on trouve 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 fiscale (ci-après: CDI CH-F, RS 0.672.934.91) et la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et pour la France depuis le 1<sup>er</sup> avril 2012, abrégé MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]). L'Etat qui présente une demande d'assistance administrative à la Suisse doit préciser dans chaque cas la base légale sur laquelle il se fonde et ne peut se prévaloir de plusieurs bases légales pour une même demande. En revanche si une demande d'assistance est rejetée parce qu'elle ne satisfait pas aux conditions de la base légale invoquée, l'Etat requérant peut reformuler sa demande sur le fondement d'une autre base légale (cf. message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la MAC [MCF MAC], FF 2015 5121, 5132).

**3.1.2** En l'espèce, l'autorité fiscale française a basé sa demande sur l'art. 28 CDI CH-FR, lequel est largement calqué sur l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article]*, 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 le ch. XI du Protocole additionnel joint à la convention (ci-après : Protocole additionnel CDI CH-FR, aussi au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683), qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. art. 11 al. 3 de l'Avenant du 27 août 2009).



Pour être complet, il sied encore de signaler que le chiffre XI du Protocole additionnel a été modifié par un Accord du 25 juin 2014 (cf. RO 2016 1195) concernant uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant.

**3.1.3** Le principe de la bonne foi s'applique (aussi appelé principe de la confiance), en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, lors de l'application d'une CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 ; parmi d'autres, arrêt du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 consid. 4.1.3).

La bonne foi d'un Etat est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4). Cas échéant, le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.1).

En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est 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, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 218 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-3764/2017 du 2 octobre 2019 consid. 3.4.1).

## **3.2**

**3.2.1** 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).

**3.2.2** En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. 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 142 II 161 consid. 2.1.4).

**3.3** 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 (cf. *infra* consid. 3.5.1) 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: arrêts du TAF A-7022/2018 du 30 juillet 2019 consid. 3.3).

**3.4** 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. 3.1.3), 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).

### **3.5**

**3.5.1** Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-F, 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 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, arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202).

La notion de pertinence vraisemblable – 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) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas 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.

**3.5.2** 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).

Selon la jurisprudence fédérale, il n'est toutefois pas exclu que l'évolution des circonstances aboutisse exceptionnellement à ce que la condition de

la pertinence vraisemblable disparaisse en cours de procédure. Il appartient toutefois à la partie qui entend s'en prévaloir de le démontrer (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3)

**3.5.3** Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. parmi d'autres : arrêts du TAF A-3764/2017 du 2 octobre 2019 consid. 4.2.2, A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.3), il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation. Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat. En particulier, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3).

### **3.5.4**

**3.5.4.1** Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut 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 une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1, 142 II 218 consid. 3.6).

**3.5.4.2** 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 in fine CDI CH-F doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans 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, arrêt du TF 2C\_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1).

**3.5.4.3** 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).

**3.5.4.4** Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les autorités concernées, ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (voir art. 27 par. 1 CDI CH-F ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.4) ; 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 ou par le recours à la procédure amiable (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7, 145 II 112 consid. 2.2.2).

**3.6** Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant cependant pas à être respectées. L'AFC dispose en effet 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 (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2).

**3.7** 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).

**4.**

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (cf. *infra* consid. 5.1), puis il se penchera sur les griefs des recourants (cf. *infra* consid. 5.2) et passera en revue les autres conditions de l'assistance (cf. *infra* consid. 5.3).

**5.**

**5.1** Pour ce qui est de la forme de la demande, le Tribunal observe qu'elle est conforme aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel CDI CH-FR (cf. *supra* consid 3.2) dans la mesure où elle mentionne le nom de la personne concernée (ch. 2 de la demande, pce 1 AFC), le détenteur des informations (ch. 3 de la demandes, pce 1 AFC) les impôts concernés et la période visée (ch. 4 de la demande, pce 1 AFC), le but de la demande (ch. 5 in fine de la demande, pce 1 AFC) ainsi qu'une description des renseignements demandés (ch. 6 de la demande, pce 1 AFC).

**5.2** Du point de vue matériel, les recourants critiquent la décision litigieuse dans la mesure où elle accorde l'assistance alors que le recourant 1, personne concernée ayant quitté la France depuis 23 ans, est résident fiscal x. \_\_\_\_\_ depuis de nombreuses années, ce que vient soutenir la documentation qu'ils produisent à l'appui de leurs allégations. Ils observent que l'autorité fiscale française l'a reconnu implicitement puisque l'examen de sa situation fiscale en France s'est soldée par l'abandon de toute rectification à son encontre. Ils sont d'avis que dès lors les informations demandées ne sont pas utiles au fisc français, leur transmission ne satisfait pas l'exigence de la pertinence vraisemblable et viole l'interdiction de la pêche aux renseignements.

**5.2.1** Le Tribunal rappelle qu'en présence d'un conflit de résidence, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile ; elle n'a en effet ni les moyens matériels ni la compétence formelle de trancher un tel conflit lorsqu'elle reçoit une demande d'assistance (cf. *supra* consid. 3.5.4.2). A fortiori dans les circonstances de la présente où la personne concernée se plaint de ce qu'elle n'est ni domiciliée dans l'Etat requérant, ni en Suisse (en tant qu'Etat requis), mais dans un Etat tiers.

Cette jurisprudence a toutefois été développée dans la constellation où l'éventuelle double imposition internationale concerne l'Etat requérant et la

Suisse comme Etat requis. C'est-à-dire dans les cas où l'assistance administrative est demandée pour déterminer les faits qui appellent l'application des règles de la Convention liant l'Etat requérant et la Suisse, Etat requis. Cela étant, l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR permet 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, 2018], ad art. 26 p. 527).

Dans cette situation, qui est celle de l'espèce, le principe de la confiance dicte à la Suisse de se fier aux allégations de l'Etat requérant à moins qu'il puisse être immédiatement démontré que le critère de rattachement auquel celui-ci se réfère est inexistant dans sa législation interne (cf. *supra* consid. 3.1.3).

**5.2.2** *In casu*, l'autorité fiscale française prétend que le recourant 1 disposerait notamment d'un foyer en France où il aurait son séjour principal. Il serait propriétaire d'un appartement à Paris, pour lequel les consommations d'énergie démontreraient une utilisation régulière à usage d'habitation. Il disposerait également d'une ligne téléphonique à son nom à cette adresse. Il serait également propriétaire d'un appartement à Aulnay-sous-Bois, occupé par sa mère. L'autorité fiscale française relevait encore que son ex-femme résiderait en France avec son enfant et que l'examen des dépenses effectuées à partir de ses comptes bancaires français permettrait d'établir une présence prépondérante dans ce pays. Par ailleurs, il effectuerait également des voyages de loisir avec sa famille au départ de Paris.

Ces critères de rattachement sont apparemment plausibles et la question de savoir s'ils entrent en concurrence avec un critère d'assujettissement de l'Etat tiers dans lequel le recourant 1 affirme être domicilié n'a pas à être examiné par l'autorité inférieure, *a fortiori* par le TAF.

**5.2.3** Cela étant, du moment que le recourant 1 a pu fournir pendant l'enquête ouverte en France à son encontre des explications convaincantes quant à ces éléments qui étaient à l'origine susceptibles de fonder un assujettissement fiscal en France, on ne voit pas en quoi les informations au sujet des comptes qu'il détient directement ou indirectement en Suisse seraient de nature à faire naître un rattachement fiscal que la France a renoncé à revendiquer.

Il est vrai que l'Etat requérant n'a pas besoin d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour déposer une demande d'assistance (cf. *supra* consid. 3.5.4.3). Toutefois, en l'espèce, la demande d'assistance était fondée sur les prétentions de l'Etat requérant à l'égard du recourant 1 qu'elle considérait alors comme l'un de ses contribuables. Elle cherchait "[...] à connaître le montant des avoirs et des revenus non déclarés à l'administration fiscale française. Les renseignements [...] sont nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant des impôts élués" (cf. pce 1 AFC). Sur la base des éléments de rattachement qu'elle expose dans sa demande d'assistance, l'administration fiscale française avait dans un premier temps adressé deux notifications de redressement fiscal – appelées propositions de rectification – au recourant 1. La première, datée du (...) 2016, était imprimée sur le formulaire 2120, utilisé pour toute proposition de rectification effectuée du bureau, alors que la deuxième, datée du (...) 2016, l'était sur le formulaire 3924, réservé aux propositions de rectification à la suite d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle et/ou d'une vérification de comptabilité (cf. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/876-PGP.html>). A la suite d'un examen attentif des observations du recourant 1, produites les (...) et (...) 2017, l'administration fiscale française, par deux plis séparés du (...) 2017, signés de la même inspectrice, lui a signifié que les rectifications étaient abandonnées en totalité. Chacun de ces deux courriers était accompagné d'une feuille volante. La première indiquait, en substance, qu'après examen des observations du recourant 1 du (...) 2017, "les amendes notifiées au titre des années 2013 et 2014, sur le fondement de l'article 1736 IV CGI, sont abandonnées." La deuxième se référait à la réponse du recourant 1 du 23 (...) 2017, par laquelle il avait contesté la domiciliation effectuée par le service au titre de l'année 2013, en ayant produit un ensemble de pièces justificatives. Sous le titre réponse du service, il était mentionné "après examen de votre réponse, la domiciliation et les rehaussements notifiés sont abandonnés" (cf. annexe pce 21 AFC).

L'Etat requérant s'est donc satisfait des explications du recourant 1 au sujet de sa propriété en France, de la consommation d'énergie à cet endroit, des motifs qui justifient la ligne téléphonique à son nom et des raisons de ses dépenses en France. Il n'est pas anodin que les autorités fiscales françaises aient décidé de clore la procédure de rectification et non de la suspendre dans l'attente des données demandées à l'étranger. Ainsi du moment que l'Etat requérant ne prétend plus que le recourant 1 est l'un de ses contribuables, le rattachement qu'il a fait valoir dans sa demande d'assistance est caduque. Il n'y a donc plus de conflit de résidence à trancher.



Il faut donc admettre ici que les circonstances ont évolué de telle manière que la condition de la pertinence vraisemblable a disparu en cours de procédure (cf. *supra* consid. 3.5.2).

Le fait que par un troisième courrier, également daté du (...) 2017 et signé de la même inspectrice, l'autorité fiscale française se soit réservée la reprise de la procédure de rectification en fonction des informations livrées par les autorités fiscales suisses et (...), n'y change rien. En effet, du moment que le motif qui fondait la requête (conflit de résidence fiscale) et qui permettait de supposer que le contribuable n'avait pas satisfait à ses obligations fiscales, a disparu, le maintien d'une telle demande s'apparente à une pêche aux renseignements, laquelle est prohibée (cf. *supra* consid. 3.3.3)

**5.3** Il s'ensuit que la demande d'assistance doit être déclarée irrecevable pour ce motif et que, dès lors, le Tribunal peut s'abstenir d'examiner les autres conditions de l'assistance.

Le recours est donc admis et la décision litigieuse du 16 avril 2018 annulée.

## **6.**

Il reste à examiner la question des frais et des dépens.

**6.1** Compte tenu de l'issue du litige, il n'est pas perçu de frais de procédure (art. 63 al. 1 et 2 PA). En conséquence, l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée par les recourants leur sera restituée une fois le présent jugement entré en force.

**6.2** Les art. 64 PA et 7 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF (FITAF, RS 173.320.2) permettent au Tribunal d'allouer à la partie ayant obtenu gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée *ex aequo et bono*, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à 7'500 francs.

## **7.**

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable

que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou 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.**

Dans la mesure où il est recevable, le recours est admis.

**2.**

La décision du 16 décembre 2018 est annulée.

**3.**

Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de 5'000 francs versée par les recourants leur sera restituée une fois le présent arrêt entré en force.

**4.**

Un montant de 7'500 francs est alloué aux recourants à titre de dépens, à charge de l'autorité inférieure

**5.**

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. xxx.02 ; acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

**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 :