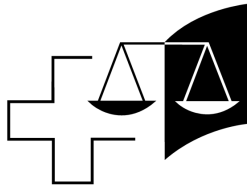


Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_232/2020**

**Arrêt du 19 janvier 2021**

**Ile Cour de droit public**

Composition

MM. et Mmes les Juges fédéraux

Seiler, Président, Aubry Girardin, Donzallaz,  
Hänni et Beusch.

Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure

Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière  
fiscale SEI,  
Entraide administrative, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,  
recourante,

*contre*

1. A. \_\_\_\_\_,

2. B. \_\_\_\_\_,

3. C. \_\_\_\_\_ Ltd,

tous les trois représentés par Me Frédéric Gante, avocat,  
intimés.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 2 mars 2020 (A-  
2859/2018).

**Faits :**

**A.**

Le 5 décembre 2016, la Direction générale des finances publiques française (ci-après:  
l'autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après:  
l'Administration fédérale) une demande d'assistance administrative en matière fiscale

concernant A.\_\_\_\_\_. Elle exposait que la situation fiscale de A.\_\_\_\_\_ était actuellement pendante, celui-ci se déclarant résident fiscal angolais, alors que des investigations en cours permettraient d'établir sa domiciliation fiscale en France. Il disposerait en effet d'un foyer en France où il aurait son séjour principal, 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 Aulnay-sous-Bois, occupé par sa mère. Son ex-femme, B.\_\_\_\_\_, résiderait en France avec son enfant, et 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 loisirs avec sa famille au départ de Paris. L'autorité requérante souhaitait partant obtenir des renseignements sur le compte n° \*\*\*-\*\*\*\*\*-\* que A.\_\_\_\_\_ détenait en Suisse auprès de la banque D.\_\_\_\_\_ SA, ainsi que sur tout compte dont il serait titulaire direct ou indirect auprès de cette banque, pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 1<sup>er</sup> janvier 2016. Déférant à une ordonnance de production de l'Administration fédérale, D.\_\_\_\_\_ SA a produit les documents requis le 9 janvier 2017. Outre le compte dont l'autorité fiscale française avait connaissance, A.\_\_\_\_\_ avait été titulaire d'un autre compte de décembre 2013 à décembre 2015, co-titulaire, avec B.\_\_\_\_\_, d'un compte ouvert de janvier 2013 à janvier 2014, et l'ayant-droit économique des relations bancaires détenues par les sociétés C.\_\_\_\_\_ Ltd, E.\_\_\_\_\_ Ltd et F.\_\_\_\_\_ Ltd. Ces deux dernières sociétés ont été liquidées depuis.

A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ et la société C.\_\_\_\_\_ Ltd se sont opposés à la transmission de tout renseignement à l'autorité requérante et ont demandé à l'Administration fédérale qu'elle classe la procédure d'assistance administrative ouverte à l'encontre de A.\_\_\_\_\_, qui constituait une pêche aux renseignements prohibée. A.\_\_\_\_\_, qui avait quitté la France en 1993, n'était en effet pas un contribuable français, ce que l'autorité requérante avait du reste admis, puisqu'elle avait renoncé à l'assujettir à l'impôt en France au terme d'un contrôle fiscal. Ils produisaient pour l'attester des courriers du 21 juillet 2017, dans lesquels l'autorité requérante informait A.\_\_\_\_\_ de l'achèvement du contrôle fiscal le concernant pour les années 2013 et 2014, qui se concluait 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.

## **B.**

Par décision finale du 16 avril 2018, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative requise à la France. S'agissant du domicile fiscal de A.\_\_\_\_\_, elle a renvoyé ce dernier à faire valoir ses arguments devant les autorités françaises. A.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_ Ltd ont recouru contre la décision finale du 16 avril 2018 de l'Administration fédérale auprès du Tribunal administratif fédéral, concluant principalement à l'irrecevabilité de la demande 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 fiscales annuelles faisant apparaître les revenus et plus-values annuels réalisés sur les comptes bancaires en cause.

Par arrêt du 2 mars 2020, le Tribunal administratif fédéral a admis le recours dans la mesure de sa recevabilité et annulé la décision finale du 16 décembre (recte: avril) 2018 de l'Administration fédérale. En substance, il a estimé que la demande d'assistance administrative du 5 décembre 2016 remplissait les conditions formelles requises, mais que, au vu de la teneur des courriers que l'autorité requérante avait adressés à A.\_\_\_\_\_ le 21 juillet 2017, elle ne remplissait plus la condition de la pertinence

vraisemblable. S on maintien s'apparentait à une pêche aux renseignements prohibée et s'avérait de ce fait irrecevable.

### C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'Administration fédérale demande en substance au Tribunal fédéral, sous suite de frais, d'annuler l'arrêt attaqué et de confirmer sa décision finale du 16 avril 2018; subsidiairement, d'annuler l'arrêt attaqué et de renvoyer la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvel examen dans le sens des considérants.

Le Tribunal administratif fédéral se réfère à son arrêt. Les intimés s'en remettent à l'appréciation du Tribunal fédéral s'agissant de la recevabilité du recours. Au fond, ils concluent à la confirmation de l'arrêt attaqué, sous suite de frais et dépens.

L'Administration fédérale a maintenu ses conclusions, tout en renonçant à répliquer.

### Considérant en droit :

#### 1.

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF). Seul un recours en matière de droit public est donc envisageable (cf. art. 113 LTF a contrario).

**1.1.** Contre les décisions en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, le recours en matière de droit public 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. 83 let. h et 84a LTF). Il appartient au recourant de démontrer de manière suffisante en quoi ces conditions sont réunies, à moins que tel ne soit manifestement le cas (ATF 139 II 404 consid. 1.3 p. 410; 340 consid. 4 p. 342 et les références). Selon l'art. 84 al. 2 LTF, un cas est particulièrement important notamment lorsqu'il y a des raisons de supposer que la procédure à l'étranger viole des principes fondamentaux ou comporte d'autres vices graves. Selon la formulation expresse de l'art. 84 al. 2 LTF ("notamment"), la loi contient une liste non exhaustive de cas particulièrement importants (ATF 145 IV 99 consid. 1.1 p. 104 et les références; 139 II 340 consid. 4 p. 342). La reconnaissance d'un cas particulièrement important doit être admise avec retenue. Le Tribunal fédéral jouit à cet égard d'un large pouvoir d'appréciation (ATF 145 IV 99 consid. 1.2 p. 104 et les références; 139 II 340 consid. 4 p. 342). Le fait que l'instance précédente s'écarte de la jurisprudence du Tribunal fédéral peut, selon les circonstances, justifier une entrée en matière sous l'angle du cas particulièrement important (ATF 133 IV 215 consid. 1.2 p. 217; arrêts 1C\_486/2020 du 22 septembre 2020 consid. 2; 1C\_228/2020 du 12 juin 2020 consid. 2.2). Tel peut être notamment le cas si l'arrêt attaqué crée une incertitude caractérisée pour les justiciables et les autorités, dans une situation qui est susceptible de se reproduire de manière fréquente en pratique (cf., en lien avec la question juridique de principe, arrêt 4A\_563/2017 du 19 février 2019 consid. 1.2 non publié in ATF 145 III 143 et les références citées; ATF 140 III 501 consid. 1.3 p. 503; 135 III 1 consid. 1.3 p. 4).

En l'espèce, l'Administration fédérale soutient que l'arrêt attaqué s'écarte de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la condition de la pertinence vraisemblable et au principe de la bonne foi, en lien avec la détermination de la résidence fiscale de la personne visée par une demande d'assistance administrative. L'arrêt attaqué serait aussi contradictoire par rapport à d'autres arrêts rendus par le Tribunal administratif fédéral.

L'intervention du Tribunal fédéral serait nécessaire, dans la mesure où la situation du cas d'espèce ne constituerait pas un cas isolé.

Le raisonnement qui a conduit les juges précédents à conclure que la demande d'assistance administrative litigieuse avait perdu sa pertinence vraisemblable est a priori difficilement compatible avec la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral (cf. infra consid. 3). Ce raisonnement semble par ailleurs également contradictoire avec d'autres arrêts du Tribunal administratif fédéral (cf. en particulier l'arrêt A-2217/2018 du 28 janvier 2020 cité par l'Administration fédérale dans son recours p. 4). Dans la mesure où la Suisse reçoit fréquemment des demandes d'assistance administrative concernant des personnes dont la résidence fiscale est litigieuse et dans lesquelles des questions relatives à la portée d'un acte procédural interne sur la pertinence vraisemblable d'une demande d'assistance administrative se posent, l'arrêt attaqué crée une incertitude caractérisée, qui justifie que le Tribunal fédéral entre en matière sur le recours sous l'angle du cas particulièrement important.

**1.2.** Au surplus, l'Administration fédérale, qui a qualité pour recourir au sens de l'art. 89 al. 2 let. a LTF, a formé recours en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). Le recours est partant recevable.

## **2.**

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a jugé que, en lien avec la détermination de la résidence fiscale de A. \_\_\_\_\_, la demande d'assistance administrative française du 5 décembre 2016 ne remplissait plus la condition de la pertinence vraisemblable, qu'elle s'apparentait à une pêche aux renseignements et qu'elle était partant irrecevable.

## **3.**

**3.1.** La demande d'assistance administrative litigieuse est fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (ci-après: CDI CH-FR, RS 0.672.934.91). Selon l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants (...). Le ch. XI par. 2 du Protocole additionnel à la CDI CH-FR précise que la référence aux renseignements "vraisemblablement pertinents" a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants "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 fiscales d'un contribuable déterminé.

**3.2.** Selon la jurisprudence, 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 demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 144 II 206 consid. 4.3 p. 214; 142 II 161 consid. 2.1.1 p. 165 s.; 139 II 404 consid. 7.2.2 p. 424). 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 est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité. L'Etat requis se borne ainsi à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 p. 166; 139 II 404 consid. 7.2.2 p. 424).

**3.3.** Une demande d'assistance administrative en matière fiscale peut avoir pour but de compléter l'assiette de l'impôt d'un contribuable de l'Etat requérant que cet Etat soupçonne de ne pas avoir déclaré l'ensemble de ses revenus, respectivement de sa fortune imposables. Elle peut aussi viser une personne que l'Etat requérant soupçonne de faire partie de ses contribuables, mais qui soutient être résidente fiscale d'un autre Etat. Le fait que le contribuable visé soit considéré comme un contribuable d'un autre Etat n'est pas propre à remettre en cause la bonne foi de l'Etat requérant ni la pertinence vraisemblable de la demande (ATF 142 II 161 consid. 2.4 p. 172 s.; 218 consid. 3.6 et 3.7 p. 229 ss). L'Etat requérant n'est par ailleurs pas tenu d'attendre l'issue d'un litige existant sur le principe de la résidence fiscale de la personne visée pour former une demande d'assistance administrative. Il peut aussi former une demande d'assistance administrative en cas de conflit effectif de résidences fiscales, afin d'obtenir de l'Etat requis des renseignements qui viendraient appuyer sa prétention à l'assujettissement de la personne visée (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 p. 170). Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de souligner que des renseignements portant sur les comptes bancaires que la personne visée par la demande d'assistance administrative détient en Suisse peuvent contribuer à élucider son lieu de résidence fiscale et que ces renseignements remplissent de ce fait la condition de la pertinence vraisemblable. Pour déterminer le lieu de séjour effectif d'une personne, il est en effet plausible que les relevés des transactions figurant sur les comptes bancaires en question contribuent à confirmer (ou à exclure) un tel séjour, car ils sont susceptibles de contenir des indices (lieu et objet des dépenses) de nature à localiser les intérêts vitaux d'une personne (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2 p. 181; arrêt 2C\_1139/2014 du 20 juillet 2015 consid. 5.2.2, in RDAF 2015 II 321).

**3.4.** La jurisprudence a aussi souligné que, dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale fondée sur la vraisemblance, l'Etat requis n'avait pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence vraisemblable d'une demande d'assistance administrative. Il suffit que les renseignements soient potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3 p. 214 s.; arrêts 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, in Archives 86 p. 332; 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4). L'évolution des circonstances n'exclut pas qu'exceptionnellement, 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 (ATF 144 II 206 consid. 4.3 p. 215). Le Tribunal fédéral a précisé à cet égard que l'existence d'un accord que la personne visée par la demande d'assistance administrative a conclu avec l'Etat requérant pour régler sa situation fiscale ne rend pas forcément la procédure d'assistance administrative dénuée de pertinence vraisemblable, notamment si une procédure contentieuse reste possible ou pour vérifier si les renseignements fournis par le contribuable lors de l'accord sont complets (ATF 144 II 206 consid. 4.5 et 4.6 p. 216 s.). Rappelons encore que la présomption de bonne foi de l'Etat requérant, qui découle de l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV; RS 0.111), implique que l'Etat requis ne peut en principe pas mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 p. 215; 142 II 161 consid. 2.1.3 p. 167; 218 consid. 3.3 p. 228 s.). Partant, sous réserve d'indices concrets, l'autorité requise n'a pas à douter de la

pertinence vraisemblable des informations dont l'Etat requérant soutient qu'elles sont de nature à établir la domiciliation et partant l'assujettissement à l'impôt de la personne visée (ATF 144 II 206 consid. 4.6 p. 217).

**3.5.** En l'espèce, l'autorité requérante a exposé, dans sa demande d'assistance administrative du 5 décembre 2016, que la situation fiscale de A. \_\_\_\_\_ était alors pendante, l'intéressé se déclarant résident fiscal angolais, alors que des investigations en cours permettraient d'établir sa domiciliation fiscale en France. L'arrêt attaqué relève par ailleurs que, les 22 et 23 décembre 2016, l'autorité requérante a adressé à A. \_\_\_\_\_ deux notifications de redressement fiscal ("propositions de rectification"), auxquelles l'intéressé a répondu, les 25 janvier 2017 et 23 février 2017, pour contester son assujettissement fiscal en France au titre de l'année 2013. Le 21 juillet 2017, l'autorité requérante a informé A. \_\_\_\_\_ qu'après avoir examiné les explications qu'il avait fournies, le contrôle se terminait sans rectification pour les années 2013 et 2014, *sous réserve de la transmission de nouvelles informations par les autorités suisses et luxembourgeoises qui permettraient d'établir sa domiciliation en France* pour les années concernées (arrêt attaqué p. 4). L'autorité requérante a aussi indiqué dans ces courriers que "les amendes notifiées au titre des années 2013 et 2014 (...) [étaient] abandonnées" et que "la domiciliation et les réhaussements notifiés [étaient] abandonnés" (arrêt attaqué p. 16).

**3.6.** Selon le Tribunal administratif fédéral, la demande d'assistance administrative du 5 décembre 2016 était fondée sur les prétentions de l'Etat requérant à l'égard de A. \_\_\_\_\_, qu'elle considérait alors comme l'un de ses contribuables potentiels. Or, le 21 juillet 2017, l'autorité requérante avait signifié à A. \_\_\_\_\_ qu'après avoir examiné les éléments qu'il avait fournis au sujet de sa résidence fiscale, elle abandonnait en totalité les rectifications envisagées. Cela montrait que l'Etat requérant s'était satisfait des explications fournies par A. \_\_\_\_\_. Il n'y avait plus de conflit de résidences à trancher et on ne voyait pas en quoi les renseignements requis seraient de nature à faire naître un rattachement fiscal que la France avait renoncé à revendiquer. Il n'était du reste pas anodin que l'autorité requérante ait décidé de clore la procédure de rectification, et non pas seulement de la suspendre dans l'attente des renseignements provenant de l'assistance administrative. Il fallait donc admettre que les circonstances avaient évolué de telle manière que la condition de la pertinence vraisemblable avait disparu. Le fait que l'autorité requérante ait réservé les renseignements qu'elle recevrait de la Suisse ou du Luxembourg par la voie de l'assistance administrative n'y changeait rien, car le motif qui avait fondé la demande (conflit de résidences fiscales) avait disparu. Le maintien de la procédure d'assistance administrative française s'apparentait dans ce contexte à une pêche aux renseignements prohibée. La demande d'assistance administrative du 5 décembre 2016 devait partant être déclarée irrecevable.

**3.7.** L'Administration fédérale soutient à juste titre que ce raisonnement n'est pas conforme aux principes qui ont été dégagés par le Tribunal fédéral et qui ont été rappelés ci-dessus.

Contrairement à ce que soutiennent les juges précédents, le fait que l'autorité requérante ait abandonné, le 21 juillet 2017, la procédure de rectification qu'elle avait ouverte à l'encontre de A. \_\_\_\_\_ pour les années 2013 et 2014 n'est pas de nature à faire perdre à la demande d'assistance administrative du 5 décembre 2016 sa pertinence vraisemblable. L'autorité requérante n'a pas retiré sa demande d'assistance administrative à la suite de cette clôture. La France n'exclut pas que le contrôle fiscal puisse reprendre et aboutir à un assujettissement du contribuable à l'impôt en France, en fonction des informations qui lui parviendraient de la Suisse (ou du Luxembourg) par

la voie de l'assistance administrative. L'autorité requérante a du reste expressément réservé la clôture de la procédure de contrôle à la transmission de renseignements issus de l'assistance administrative en cours dans un courrier du 21 juillet 2017 adressé à A.\_\_\_\_\_. En affirmant que la demande d'assistance administrative du 5 décembre 2016, qui était fondée sur un conflit de résidences, n'avait plus de pertinence vraisemblable dès lors qu'il n'y avait plus de conflit de résidences à trancher, le Tribunal administratif fédéral a substitué son appréciation à celle de l'autorité requérante, n'a pas tenu compte de la réserve expressément émise par cette dernière et a implicitement remis en cause sa bonne foi. Une telle approche n'est pas compatible avec la jurisprudence que le Tribunal fédéral a développée en lien avec la condition de la pertinence vraisemblable et le principe de confiance découlant de celui de la bonne foi.

**3.8.** Quant au raisonnement qui a conduit au surplus les juges précédents à conclure que la demande d'assistance administrative du 5 décembre 2016 avait perdu sa pertinence vraisemblable, il ne peut être suivi. En premier lieu, on ne peut pas exclure que les renseignements requis au sujet des comptes que A.\_\_\_\_\_ aurait détenus en Suisse entre le 1<sup>er</sup> janvier 2010 et le 1<sup>er</sup> janvier 2016 puissent contribuer à éclaircir le lieu de la résidence fiscale de cette personne au plan international. L'affirmation contraire du Tribunal administratif fédéral ne correspond pas à la jurisprudence du Tribunal fédéral sur ce point (cf. supra sous consid. 3.3, [ATF 142 II 161](#) consid. 4.6.2 p. 181, arrêt 2C\_1139/2014 du 20 juillet 2015 consid. 5.2.2, in RDAF 2015 II 321). En outre, lorsque le Tribunal administratif fédéral relève qu'il n'est pas anodin que la France ait clôturé, et pas seulement suspendu, la procédure de rectification ouverte à l'encontre de A.\_\_\_\_\_, il procède à l'examen de la portée d'un acte procédural de droit interne français pour juger de la pertinence vraisemblable d'une demande d'assistance administrative, ce qui n'est pas non plus compatible avec la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière (cf. [ATF 144 II 206](#) consid. 4.5 p. 216 s. cité supra consid. 3.3), étant au surplus précisé qu'il n'explique pas sur quels fondements juridiques de droit français il s'appuie pour opérer cette distinction. Enfin, il faut encore souligner que la clôture de la procédure de rectification que l'autorité requérante a annoncée à A.\_\_\_\_\_ le 21 juillet 2017 ne concernait, selon les faits constatés, que les années 2013 et 2014, alors que la demande d'assistance administrative litigieuse porte sur les années 2010 à 2016. Or, le Tribunal administratif fédéral n'explique pas pourquoi il déclare irrecevable la demande d'assistance administrative dans son entier et pas seulement en lien avec les années 2013 et 2014 concernées par cette clôture.

#### **4.**

Il découle de ce qui précède qu'en jugeant que la demande d'assistance administrative du 5 décembre 2016 était irrecevable, car constitutive d'une pêche aux renseignements inadmissible, le Tribunal administratif fédéral a appliqué l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR et le ch. XI par. 2 du Protocole additionnel à la CDI CH-FR d'une manière qui n'est pas compatible avec les principes dégagés par la jurisprudence du Tribunal fédéral. C'est partant à tort qu'il a annulé pour ce motif la décision finale du 16 avril 2018 de l'Administration fédérale.

#### **5.**

Les intimés ayant formulé des conclusions subsidiaires dans leur recours au Tribunal administratif fédéral, que celui-ci n'a pas examinées, puisqu'il a déclaré la demande d'assistance irrecevable dans son ensemble, la question se pose de savoir s'il faut renvoyer la cause au Tribunal administratif fédéral pour qu'il les examine ou s'il convient de les traiter dans le présent arrêt.

**5.1.** Le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale n'impose pas de double degré de juridiction, de sorte que le Tribunal fédéral peut statuer lui-même sur des griefs ou des points non traités par l'instance précédente (arrêt 2C\_988/2015 29 mars 2017 consid. 5.2). Le Tribunal fédéral a procédé ainsi dans quelques affaires d'assistance administrative internationale en matière fiscale, non seulement pour des motifs d'économie de procédure, mais aussi afin de fixer des jalons de jurisprudence dans cette matière alors nouvelle (cf. par exemple dans les arrêts 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 9 non publié in ATF 143 II 202, mais in StE 2017 A 31.2 Nr. 14 et RF 72/2017 p. 612; 2C\_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.5; 2C\_289/2015 du 5 avril 2016 consid. 4.2 non publié in ATF 142 II 218, mais in RF 71/2016 p. 710, RDAF 2016 II 393). Il convient aussi de rappeler le principe de célérité qui prévaut en matière d'assistance administrative (ATF 142 II 218 consid. 2.5 p. 224 s.; arrêt 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.5). Un tel mode de procéder s'impose en tous les cas lorsque les faits constatés dans l'arrêt attaqué (art. 105 al. 1 LTF) sont suffisants pour que les questions non encore traitées puissent être examinées. Le Tribunal fédéral est en effet chargé d'appliquer d'office le droit, y compris le droit international, pour autant que les dispositions aient un contenu normatif suffisant (art. 106 al. 1 LTF), ce qui est le cas de l'art. 28 CDI CH-FR et du ch. XI du Protocole additionnel (arrêts précités 2C\_893/2015 consid. 9; 2C\_527/2015 consid. 5.3).

**5.2.** En l'occurrence, les conclusions subsidiaires des intimés ne posent que des questions juridiques qui ont déjà été tranchées par le Tribunal fédéral. Par ailleurs, les juges précédents ont constaté que la demande d'assistance administrative litigieuse remplissait les conditions formelles requises et ce point n'est pas litigieux (cf. arrêt attaqué consid. 5.1). Renvoyer la cause dans ce contexte rallongerait de manière inutile une procédure qui a été initiée il y a déjà près de quatre ans. Il se justifie partant d'examiner ces conclusions subsidiaires.

## **6.**

Les intimés ont subsidiairement conclu à ce que l'assistance administrative soit limitée à la transmission des états de fortune au 1<sup>er</sup> janvier et aux synthèses fiscales annuelles faisant apparaître les revenus et plus-values annuels réalisés sur les comptes bancaires en cause. A l'appui de ces conclusions, ils ont relevé que le but de la demande d'assistance requise par l'autorité requérante consistait à connaître les éventuels avoirs et revenus non déclarés par A.\_\_\_\_\_. Dès lors, transmettre d'autres renseignements que les états de fortune au 1<sup>er</sup> janvier et les synthèses annuelles faisant apparaître les revenus et plus-values annuels réalisés ne remplissait pas la condition de la pertinence vraisemblable et était en outre susceptible de porter atteinte à la vie privée de tiers et à leur porter préjudice.

### **6.1.** Ces griefs sont infondés.

**6.1.1.** En premier lieu, et contrairement à ce que soutiennent les intimés, il est plausible que les relevés des transactions figurant sur des comptes bancaires contribuent à confirmer (ou à exclure) l'existence d'un séjour effectif de A.\_\_\_\_\_ en France, car ils sont susceptibles de contenir des indices (lieu et objet des dépenses) de nature à localiser les intérêts vitaux de cette personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.2 p. 181; arrêt 2C\_1139/2014 du 20 juillet 2015 consid. 5.2.2, in RDAF 2015 II 321, cités supra consid. 3.3). C'est partant en vain que les intimés allèguent que ces renseignements ne sont pas pertinents.



**6.1.2.** S'agissant des risques allégués pour les tiers, il faut rappeler que, selon l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, les renseignements reçus en vertu du par. 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.

L'art. 28 par. 2 CDI CH-FR exprime le principe de spécialité, dont le Tribunal fédéral a encore récemment confirmé qu'il protégeait les tiers d'une utilisation (secondaire) des renseignements transmis, sous réserve des conditions spécifiques prévues, en l'occurrence à l'art. 28 par. 2 in fine CDI CH-FR (arrêts 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.1 et 3.5; 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7; ATF 144 II 29 consid. 4.4 p. 39; 142 II 161 consid. 4.6.1 p. 181).

Dans ces circonstances, c'est en vain que les intimés allèguent, au demeurant de manière vague et générale, que la transmission prévue par l'Administration fédérale constituerait un risque pour des tiers.

**6.2.** Les conclusions subsidiaires des intimés doivent partant être rejetées.

**7.**

Ce qui précède conduit à l'admission du recours de l'Administration fédérale, à l'annulation de l'arrêt attaqué et à la confirmation de la décision finale du 16 avril 2018 de l'Administration fédérale.

Succombant, les intimés doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux. Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF). Le Tribunal fédéral ne fera pas usage de la faculté offerte par l'art. 67 LTF et renverra la cause au Tribunal administratif fédéral pour qu'il statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure antérieure.

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

**1.**

Le recours est admis.

**2.**

L'arrêt du 2 mars 2020 du Tribunal administratif fédéral est annulé et la décision finale du 16 avril 2018 de l'Administration fédérale des contributions est confirmée.

**3.**

La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour qu'il statue à nouveau sur le sort des frais et dépens de la procédure antérieure.

**4.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge des intimés, solidairement entre eux.

**5.**

Le présent arrêt est communiqué à l'Administration fédérale des contributions, au mandataire des intimés et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 19 janvier 2021

Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens