



Cour I
A-1109/2023

Arrêt du 8 janvier 2024

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Pierre-Emmanuel Ruedin, Jürg Steiger, juges,
Clémentine Duruz, greffière.

Parties

1. A. _____,
2. B. _____,
les deux représentés par
Maîtres Daniel Schafer et Stanislas Cramer,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a La Direction Nationale des Vérifications des Situations Fiscales française (ci-après : la DNVSF, l'autorité requérante ou l'autorité fiscale française) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2022, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR, RS 0.672.934.91) et concerne A._____ (ci-après : la personne concernée 1) et son épouse B._____ (ci-après : la personne concernée 2 ; ensemble : les personnes concernées).

Cette demande fait suite à une précédente demande d'assistance visant les personnes concernées, adressée par l'autorité requérante à l'AFC le (...) 2020 (référence AFC [...]). Cette première demande portait principalement sur des renseignements relatifs à la rémunération de la personne concernée 1 pour les périodes allant de 2017 à 2018. Les personnes concernées avaient consenti à la transmission des informations dont faisaient notamment partie les certificats de salaire 2017 et 2018 ainsi que le contrat de travail de la personne concernée 1.

A.b Dans sa demande d'assistance du (...) 2022, l'autorité requérante a expliqué que les personnes concernées, résidents fiscaux français, font l'objet d'un contrôle fiscal au titre des années 2017 et 2018. La personne concernée 1 est salariée de C._____ (ci-après : l'employeur) et exerce ses fonctions sur le territoire français depuis le (...) 2014. La personne concernée 1 a produit une copie de son contrat de travail, conclu en 2012, ainsi que des attestations de salaire pour les années 2017 et 2018 de l'employeur qui lui verserait sa rémunération ainsi que des primes d'impatriation. En réponse à la précédente demande d'assistance administrative dans la procédure (...), l'AFC a notamment remis, en date du (...) 2021, un certificat de salaire 2017 et un certificat de salaire 2018, qui mentionnent un salaire net de (...) francs et de (...) francs respectivement. Le (...) 2021, la personne concernée 1 a transmis à l'autorité requérante des documents complémentaires dont notamment une copie d'un addendum au certificat de salaire 2017, sur lequel le montant du salaire net n'est pas de (...) francs mais de (...) francs, ainsi qu'une copie d'un addendum au certificat de salaire 2018, sur lequel le montant du salaire net n'est pas de (...) francs mais de (...) francs.

L'autorité requérante a indiqué que l'objet de sa demande était d'obtenir des informations sur la portée juridique des deux addenda communiqués par la personne concernée 1, le but étant d'établir, avec certitude, l'imposition des sommes perçues par celle-ci. Les renseignements demandés lui étaient nécessaires pour s'assurer que le contribuable déclare l'ensemble de ses revenus conformément à la législation fiscale et en particulier pour contrôler la nature et les conditions de déductibilité des cotisations versées.

A.c Afin de contrôler et de recouvrer l'impôt sur le revenu pour les périodes fiscales allant du (...) 2017 au (...) 2018 (cf. ch. 9 et 10 de la demande d'assistance), l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes (ch. 12 de la demande d'assistance) :

«- Les autorités fiscales suisses ont-elles connaissance de modifications apportées aux déclarations des salaires versés à [la personne concernée 1] par [l'employeur] pour les années 2017 et 2018 ?

Dans l'affirmative, merci de fournir les déclarations rectificatives déposées en ce sens auprès des autorités fiscales suisses.

- Merci de fournir, si ceux-ci sont en possession des autorités fiscales suisses, la copie des deux addendums (sic) aux certificats de salaires relatifs aux périodes du (...)/2017 au (...)/2017 et du (...)/2018 au (...)/2018 ;

- Merci de bien vouloir indiquer la portée juridique de ces addendums (sic), pour les autorités fiscales suisses. Veuillez notamment préciser le sens du « salaire net » indiqué au point 11 des documents (salaire effectivement versé à [la personne concernée 1], salaire considéré comme imposable au sens de la législation fiscale suisse, salaire net de toutes cotisations au sens de la législation suisse - y compris cotisations facultatives -, etc.).

- Merci de préciser la nature des cotisations identifiées au point 10 (cotisations relevant du régime obligatoire ou du régime surobligatoire, etc.). »

Par ailleurs, l'autorité requérante a précisé dans sa demande d'assistance administrative (cf. ch. 14 de la demande d'assistance) que :

«(a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ;

(b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l'accord sur la base duquel elle est formulée ;

(c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ;

(d) elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées. »

A.d Postérieurement au dépôt de la demande en cause, une demande d'assistance visant les personnes concernées a également été formée par l'autorité requérante en (...) 2023 (référence AFC : [...]). Cette demande portait principalement sur des renseignements relatifs à la rémunération de la personne concernée 1 pour les périodes allant de 2017 à 2021. Le détenteur de renseignements désigné dans cette requête est l'employeur. Les personnes concernées ont consenti à la transmission des informations produites par ce dernier.

B.

B.a Le 30 août 2022, l'AFC a effectué une recherche dans le système d'information central sur la migration (SYMIC) sur les personnes concernées. Il ressort de cette base de données que la personne concernée 1 est domiciliée en Suisse depuis le (...) 2021 et la personne concernée 2 depuis le (...) 2022.

B.b En réponse à l'ordonnance de production de l'AFC du 23 septembre 2022, l'Administration fiscale du canton de D._____ a remis à l'AFC, par courrier du 19 octobre 2022, soit dans le délai prolongé à deux reprises par cette dernière, sa détermination quant aux questions posées par l'autorité requérante.

B.c En réponse à l'ordonnance de production de l'AFC du 21 octobre 2022, l'Administration fiscale du canton de E._____ a remis à l'AFC, par courrier du 25 octobre 2022, sa détermination quant aux questions posées par l'autorité requérante.

B.d Par courriel du 7 novembre 2022 et pour répondre à la requête de l'AFC du même jour, l'Office cantonal de la population et des migrations du canton de D._____ a communiqué la dernière adresse des personnes concernées en Suisse.

C.

C.a Par courriers du 11 novembre 2022, notifiés le 12 novembre 2022, l'AFC a communiqué aux personnes concernées les renseignements qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité requérante, en leur

impartissant un délai de dix jours pour consentir à la transmission des informations en question, prendre position par écrit, communiquer des propositions de complément ou requérir un accès au dossier.

C.b Par entretien téléphonique et courriel du 14 novembre 2022, la personne concernée 1 a informé l'AFC de son désaccord quant aux réponses fournies, en particulier de son incompréhension quant à l'absence de remise à l'autorité requérante des addenda à ses certificats de salaire 2017 et 2018. Elle estime que son employeur est le détenteur de ces informations et que celui-ci doit les fournir, comme cela a été précédemment le cas dans la procédure d'assistance (...) introduite par l'autorité requérante le (...) 2020. Par entretien téléphonique du 18 novembre 2022 avec l'AFC, la personne concernée 1 a maintenu son point de vue.

C.c Par courriel du 21 novembre 2022, la personne concernée 1 s'est, en son nom et au nom de la personne concernée 2, opposée à la transmission des renseignements à l'autorité requérante et a demandé la consultation des pièces du dossier.

C.d Par entretien téléphonique du 22 novembre 2022, l'AFC a informé la personne concernée 1 que si la personne concernée 2 souhaitait également pouvoir consulter le dossier, elle devait en faire la demande auprès de l'AFC par courriel. Par courriel du même jour, la personne concernée 2 s'est opposée à la transmission des renseignements à l'autorité requérante a demandé à pouvoir consulter les pièces du dossier.

C.e Par courriels du 25 novembre 2022, l'AFC a demandé aux personnes concernées si elles consentaient à ce qu'un dossier unique leur soit transmis pour consultation, par courriel, sous forme d'une pièce jointe cryptée. Par courriels du même jour, les personnes concernées ont consenti à la transmission d'un dossier unique par courriel.

C.f Par courriels sécurisés du 12 décembre 2022, l'AFC a remis l'intégralité des pièces du dossier aux personnes concernées, en leur impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

C.g Par courriels du 16 décembre 2022, la personne concernée 1 a confirmé à l'AFC la réception de l'accès au dossier.

C.h Par courriel du 19 décembre 2022, l'AFC a transmis le mot de passe pour pouvoir accéder au dossier.

C.i Aucune détermination de la part des personnes concernées n'est parvenue à l'AFC dans le délai imparti.

D.

Par décision finale du 27 janvier 2023, notifiée aux personnes concernées à leur adresse en Suisse le 28 janvier 2023, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour les renseignements obtenus des administrations fiscales des cantons de D._____ et de E._____. Le ch. 2 du dispositif de cette décision est libellé de la sorte :

« (...) »

E.

E.a Par mémoire du 24 février 2023, la personne concernée 1 (ci-après : le recourant 1) et la personne concernée 2 (ci-après : la recourante 2 ; ensemble : les recourants), agissant conjointement par l'intermédiaire de leurs mandataires communs, Maîtres Daniel Schafer et Stanislas Cramer, ont interjeté un recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 27 janvier 2023. Par cet acte, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à titre préalable, à ce que leur recours soit déclaré recevable. Principalement, ils ont conclu à l'annulation de la décision du 27 janvier 2023 dans la procédure (...) et à la réforme de celle-ci dans le sens où il n'est pas entré en matière sur la demande d'assistance administrative du (...) 2022. Subsidiairement, ils ont requis l'annulation de la décision du 31 décembre 2019 [recte : 27 janvier 2023] dans la procédure (...) et le renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision. En tout état de cause, ils ont conclu à ce que l'AFC soit déboutée de toutes autres, contraires ou plus amples conclusions.

E.b Dans sa réponse du 31 mars 2023 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du

20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2022, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

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

1.4 En l'espèce, les recourants sont des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA leur est reconnue.

1.5 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois la décision de rejet du recours entrée en force (art. 20 al. 1 LAAF ; cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

1.6 Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

2.

2.1 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht,

3^e éd., 2022, n° 2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8^e éd., 2020, n° 1146 ss).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1, 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

2.3 Dans leur mémoire de recours, les recourants font tout d'abord valoir une violation de la règle de la pertinence vraisemblable sous différents angles, que ce soit en lien avec le dépôt de demandes successives ayant le même objet ou en lien avec l'inexactitude des réponses de l'AFC. Ils avancent également que la demande en cause serait constitutive d'une « pêche aux renseignements » prohibée, au regard de l'absence d'identification d'un détenteur de renseignements et du nombre de demandes. Les recourants invoquent enfin une violation de la maxime inquisitoire de la part de l'AFC qui se serait abstenue – à leur sens à tort – de demander les certificats de salaire du recourant 1 à l'employeur.

Le Tribunal examinera d'abord le droit applicable *ratione temporis* et *materialiter* à la demande d'assistance administrative en cause et les conditions formelles de recevabilité de celle-ci (consid. 3 infra). Il exposera ensuite les conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 4 infra), avant de traiter les griefs d'ordre matériel invoqués par les recourants (consid. 5 infra).

3.

3.1

3.1.1 L'assistance administrative avec la France est actuellement régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009 ; RO 2010 5683), en vigueur depuis le 4 novembre 2010, qui s'applique aux demandes

d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; arrêt du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.1.2).

3.1.2 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2017 au (...) 2018 en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables.

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 par la demande ; (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 (la liste de l'art. 6 al. 2 LAAF est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.14 ; arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

3.3 En l'espèce, pour ce qui est de la forme de la demande, il faut considérer qu'elle est conforme aux exigences du ch. XI du Protocole additionnel, dès lors que la requête mentionne le nom des personnes concernées, les impôts en cause, la période visée, le but de la demande, qu'elle contient une description des renseignements demandés et mentionne l'identité des détentrices d'informations. Dans la mesure où la requête du (...) 2022 contient tous les éléments requis, elle est également présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves.

4.

4.1

4.1.1 Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111), laquelle, en tant qu'elle codifie le droit international coutumier, s'applique aussi aux Etats non parties, ce qui est le cas de la France, qui n'a pas adhéré à cette convention (cf. parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-6014/2019 du 1^{er} juin 2022 consid. 5.3.1). Selon la Convention précitée, tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (cf. ATF 143 II 136 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2, 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1). Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2.1, 143 II 202 consid. 6.3.1, 142 II 35 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2).

4.1.2 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 (ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 218 consid. 3.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4), 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 (ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et les réf. citées).

4.2

4.2.1 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 (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 à l'ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2017 II 336, 363). La condition de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – 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 (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). En règle générale, 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 ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). Lorsque l'Etat requérant expose avoir mis en lumière un fait qui lui permet de soupçonner que l'un de ses contribuables pourrait avoir soustrait des revenus imposables par l'intermédiaire d'un compte bancaire ouvert en Suisse, on ne voit pas qu'un lien de pertinence vraisemblable ferait défaut entre cet état de fait et la demande d'assistance administrative qui en découle et qui porterait sur plusieurs périodes fiscales, ni qu'une telle demande relèverait pour ce motif d'une pêche aux renseignements (arrêts du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid 7.4 ; 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2). Une demande d'assistance administrative peut par ailleurs servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5 ; 143 II 185 consid. 4.2).

4.2.2 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 est assez restreint et se borne 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 (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2 ; 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 142 II

161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Par ailleurs, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2).

4.3 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 »] ; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel ; 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Selon la jurisprudence, la notion de pêche aux renseignements présente à la fois un caractère procédural (une demande ne doit pas être formée à des fins exploratoires) et constitue aussi une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'Etat requérant d'obtenir des renseignements qui n'auraient pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1 à 9.1.3). Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (parmi d'autres : arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3).

5.

Le Tribunal examinera d'abord les violations, alléguées par les recourants, du principe de la pertinence vraisemblable, en lien avec le dépôt de demandes successives (consid. 5.1 infra) et l'inexactitude des réponses de l'AFC (consid. 5.2 infra), ainsi que de l'interdiction de la pêche aux renseignements, au regard de l'absence d'identification d'un détenteur de renseignements (consid. 5.3 infra), avant de traiter le grief de la violation de la maxime inquisitoire (consid. 5.4 infra).

5.1

Les recourants estiment que la manière de procéder de la DNVSF – laquelle a déposé trois demandes d'assistance administrative successives concernant le même objet, les mêmes personnes et visant la même période fiscale, tout en précisant que la troisième demande vise une période fiscale plus large – s'inscrirait dans une recherche indéterminée de preuve. Les recourants sont d'avis que l'autorité fiscale française serait

déjà en possession des renseignements nécessaires pour imposer les recourants et que les renseignements requis ne lui seraient ainsi d'aucune utilité. Ils avancent finalement que l'AFC aurait dû considérer que la demande d'assistance administrative du (...) 2022 a été retirée par l'autorité requérante lorsque cette dernière a adressé à l'AFC la troisième demande d'assistance administrative visant les recourants.

5.1.1 Il sied tout d'abord de relever que la demande du (...) 2022 est conforme aux exigences du ch. XI du Protocole additionnel et est par conséquent présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves (cf. consid. 3.3 supra). Par ailleurs, la DNVSF décrit les renseignements lui étant nécessaires afin d'appliquer sa législation interne s'agissant de l'impôt sur le revenu. Elle expose également que les informations en sa possession, en partie obtenues grâce à une première demande d'assistance administrative visant les recourants, présenteraient des différences entre elles. Partant, l'autorité fiscale française a sollicité l'aide de la Suisse afin d'obtenir les informations manquantes et ainsi établir avec certitude l'imposition des sommes perçues par le recourant 1, étant rappelé qu'une demande d'assistance administrative peut servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (cf. consid. 4.2.1 supra).

5.1.2 Le fait que la présente demande s'inscrive à la suite d'une première demande et qu'une troisième demande ait encore été déposée n'a pas d'impact sur le devoir des autorités suisses de procéder à l'assistance administrative en faveur de l'autorité fiscale française. L'assistance administrative a en effet pour vocation de permettre à l'autorité requérante de rendre une décision quant à des situations fiscales pour lesquelles elle ne disposait jusqu'alors pas des renseignements nécessaires, ce qui est le cas en l'espèce.

5.1.3 Finalement, il n'appartient pas à l'AFC, en tant qu'Etat requis, de considérer d'elle-même qu'une demande d'assistance administrative aurait été retirée au motif qu'une nouvelle demande d'assistance administrative visant les mêmes personnes a été déposée. Il appartenait à l'autorité requérante de retirer la demande du (...) 2022 si elle estimait que le dépôt de la troisième demande constituait une « reformulation » de la deuxième demande précitée, ce qu'elle n'a manifestement pas fait. Le Tribunal constate au surplus que la demande faisant l'objet de la présente procédure ainsi que la troisième demande se distinguent dans la mesure où les détenteurs d'informations et la période fiscale diffèrent (cf. Faits,

let. A.d supra). Les informations que l'autorité requérante cherche à obtenir sont par conséquent complémentaires.

5.2 Les recourants font également valoir que les informations dont la transmission est prévue sont inexactes et ne sauraient être vraisemblablement pertinentes au regard de la CDI CH-FR.

5.2.1 En l'espèce, il ressort de la demande du (...) 2022 que l'autorité requérante souhaite obtenir les renseignements demandés auprès des « autorités fiscales suisses » (cf. ch. 12 de la demande précitée). L'AFC a de ce fait prié les administrations fiscales du canton de D._____, dans un premier temps, puis du canton de E._____, de fournir les informations requises, ce qu'elles ont fait par courriers du 19 et du 25 octobre 2022. Dans la mesure où le recourant 1 n'était pas résident fiscal dans les cantons susmentionnés pour la période fiscale concernée, les détenteurs de renseignements ont indiqué ne pas avoir connaissance – respectivement ne pas être en possession – des informations requises. Le Tribunal de céans relève que les renseignements que l'AFC entend transmettre sont conformes aux réponses fournies par les détenteurs de renseignements. De plus, la réponse de l'AFC indique clairement que les autorités fiscales suisses n'ont pas connaissance ni des certificats de salaire ni des deux addenda aux certificats de salaire pour la période sous enquête en raison du fait que le recourant 1 n'était pas résident fiscal dans les cantons concernés. Compte tenu de ce qui précède, il ne saurait être retenu que les informations que l'AFC entend transmettre sont erronées.

5.3 Les recourants avancent ensuite que la requête du (...) 2022 constituerait une pêche aux renseignements prohibée au motif qu'elle ne contiendrait aucune information permettant d'identifier le détenteur des renseignements.

5.3.1 Le Tribunal de céans examinera sous l'angle de la bonne foi la manière dont la demande d'assistance administrative a été interprétée (cf. consid. 4.1 supra).

5.3.2 A titre liminaire, il sied de relever que, selon le ch. XI par. 3 let. e) du Protocole additionnel, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés doivent être fournis « dans la mesure où ils sont connus ».

5.3.3 Le Tribunal de céans constate ensuite que l'employeur est mentionné comme « personne concernée à l'étranger » (cf. ch. 7 de la requête) et

qu'aucune indication complémentaire ne figure au ch. 13 de la requête s'agissant de la personne susceptible de détenir les renseignements à l'étranger. Néanmoins, au ch. 12 de la requête, la DNVSF demande expressément et à plusieurs reprises des informations auprès des « autorités fiscales suisses » (cf. Faits, let. A.c supra ; cf. ég. consid. 5.2.1 supra). Le Tribunal relève également qu'aucune question n'était adressée à l'employeur. La requête de l'autorité fiscale française ne laissait donc aucun doute quant à l'identité du détenteur de renseignements dans la présente procédure. Par conséquent, c'est à bon droit que l'autorité inférieure s'est adressée aux administrations fiscales du canton de D._____ et du canton de E._____, et non à l'employeur.

5.3.4 Cela étant, les griefs des recourants en lien avec l'absence de pertinence vraisemblable des informations et l'interdiction de la pêche aux renseignements doivent être rejetés.

5.4 Dans un dernier grief, les recourants allèguent que l'AFC aurait violé la maxime inquisitoire car elle se serait abstenue – selon eux à tort – de demander les certificats de salaire du recourant 1 à l'employeur.

5.4.1 Comme développé ci-dessus, les détenteurs de renseignements étaient clairement identifiables (cf. consid. 5.3.3). Dès lors que les questions de l'autorité requérante sont directement adressées aux « autorités fiscales suisses » (cf. ch. 12 de la requête), l'autorité inférieure n'avait aucune raison de s'adresser à l'employeur dans le cadre de la présente procédure. Il ne fait aucun doute que les renseignements demandés, tels que formulés par l'autorité fiscale française, concernent les administrations fiscales cantonales uniquement. La présente demande du (...) 2022 se distingue ainsi de la troisième demande, qui désigne expressément l'employeur en tant que détenteur des renseignements (cf. Faits, let. A.d supra). Le Tribunal de céans ne constate aucune violation de la maxime inquisitoire de la part de l'AFC.

5.4.2 Dès lors, le grief invoqué doit également être rejeté.

6.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

7.

Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

8.

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

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 (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

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

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé aux recourants et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Clémentine Duruz

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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