Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014

Arrêt du 9 juillet 2015

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Pascal Mollard, Michael Beusch, juges,
Sara Friedli, greffière.

Parties

A._____,
représentée par Maître (…),
recourante 1,

B._____,
représentée par Maître (…),
recourante 2,

C._____,
représenté par Maître (…),
recourant 3,

contre

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

Objet

Entraide administrative (CDI-F).

Faits :

A.
Le 30 décembre 2013, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : autorité requérante française) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) une demande d'assistance administrative à l'encontre de C._____, de la société française A._____ et de la société suisse B._____, tendant à l'obtention d'informations sur l'impôt sur le revenu et sur l'impôt sur les sociétés pour les années 2010-2011.

Non sans souligner avoir épuisé les moyens de collecte du renseignement prévus par la procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, à la base de sa requête l'autorité requérante française a indiqué ce qui suit :

> "[…] L'administration fiscale française procède au contrôle fiscal de la société française A._____ et examine concomitamment la situation fiscale de C._____, salarié dirigeant de cette société.
>
> Le capital de la société A._____ est détenu, sur la période 2010-2011, par la société suisse B._____.
>
> Dans le cadre des opérations de contrôle, il a été constaté que cette société suisse a facturé des fonctions de direction à la société A._____ moyennant le paiement annuel d'une partie fixe de (…) € augmentée d'une part variable de (…)% du chiffre d'affaires de la société française.
>
> De même, dans le cadre d'une convention de prestations de services regroupant des prestations commerciales et de gestions financière et industrielle, la société française verse annuellement à la société suisse, une part fixe de (…) € augmentée d'une part variable de (…)% de son chiffre d'affaires annuel.
>
> Ces prestations ont été déduites du montant des bénéfices et ont diminué le montant des impôts dus en France.
>
> Conformément aux dispositions de la loi française, pour être déductibles de la base fiscale soumise à l'impôt, ces dépenses doivent correspondre à une charge effective, être engagées dans l'intérêt de la société française et être appuyées de justifications suffisantes.
>
> Par ailleurs, il ressort des investigations effectuées dans la société A._____ que les diverses prestations de services, à l'exclusion de celles relatives aux fonctions de direction, seraient réalisées par des personnes physiques notamment par C._____, salarié dirigeant de cette société. Ce dernier est soupçonné d'avoir reçu des rémunérations depuis la Suisse sans les avoir déclarées.
>
> Or, en tant que résident fiscal français, ce contribuable doit déclarer les revenus de source française et étrangère, ainsi que le patrimoine situé en France et à l'étranger.

Les renseignements sollicités sont nécessaires à l'administration fiscale pour apprécier la réalité et la normalité des transactions entre les deux entités et identifier le bénéficiaire réel des sommes versées […]".

Par sa demande d'assistance administrative, l'autorité requérante française demande d'obtenir les renseignements suivants :

(a) Veuillez indiquer si la société B._____ est connue des services fiscaux suisses? Dans l'affirmative, depuis quelle date?

(b) Veuillez adresser une copie des statuts actualisés sur 2010 et 2011 et préciser le nom et l'adresse des dirigeants et associés, ainsi que la répartition du capital entre les associés par nature de titres. Pour la période 2010-2011, la société suisse a-t-elle versé des revenus à C._____ (traitements et salaires, honoraires, ou autres)?

(c) Quelles est la nature de l'activité exercée par la société suisse? Quels sont les moyens matériels et humains dont elle dispose pour exercer cette activité (locaux, nombre de salariés, actifs)?

(d) Quel est le montant du chiffre d'affaires déclaré et la nature des produits perçus par la société suisse au titre des années 2010 et 2011?

(e) Veuillez produire les bilans et compte de résultats pour les années 2010 et 2011. Veuillez préciser le taux et le quantum d'impôt sur les sociétés cantonal et fédéral dû, ainsi que le régime fiscal appliqué.

B.

Par ordonnance de production du 22 janvier 2014, l'AFC a requis de l'administration fiscale X._____ et de la société B._____ qu'elles lui fournissent les documents et renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance française du 30 décembre 2013.

C.

Par courriers des 5 et 14 février 2014, l'administration fiscale X._____ a transmis à l'AFC les informations demandées.

D.

Par courrier du 10 février 2014, le mandataire de la société B._____ a également transmis à l'AFC les informations demandées.

E.

Par courrier du 13 mai 2014, rectifié par courrier du 15 mai 2014, l'AFC a notifié à la société B._____ les informations telles qu'elle avait l'intention de les transmettre à l'autorité requérante française en lui impartissant un délai de quinze jours pour prendre position. Ce délai a par la suite été prolongé de quinze jours supplémentaires, suite à la requête de ladite société du 20 mai 2014 et à la transmission le 6 juin

2014 des pièces du dossier, à l'exception de l'original de la demande d'assistance administrative du 30 décembre 2013, communiquée sous forme de résumé.

F.
Par courrier du 25 juin 2014, la société B._____ – par l'intermédiaire de son mandataire – s'est opposée à la transmission de ces informations.

G.
Par courrier du 11 juillet 2014, l'AFC a transmis à la société B._____ une copie de la demande d'assistance administrative susmentionnée.

H.
Par courrier du 12 août 2014, la société B._____ – par l'intermédiaire de son mandataire – a confirmé son opposition à la transmission des informations.

I.
Par courrier du 10 octobre 2014, l'AFC a notifié à C._____ les informations telles qu'elle avait l'intention de les transmettre à l'autorité requérante française en lui impartissant un délai de dix jours pour prendre position.

J.
Par courrier du 24 octobre 2014, C._____ – représenté par le même mandataire que celui représentant la société B._____ – s'est opposé à la transmission des informations susmentionnées.

K.
Par décision finale du 4 novembre 2014, l'AFC a décidé ce qui suit :

1. d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative concernant la société A._____ […] et Monsieur C._____ […];
2. de transmettre aux autorités compétentes françaises les informations et la documentation, reçues des détenteurs d'informations, la société B._____, ainsi que l'administration cantonale des impôts de X._____, comme suit :
   - La société B._____ (ci-après : la Société) est connue de l'Administration fiscale X._____ depuis son inscription le 16 mars 2000 au Registre du commerce du canton de X._____.

     Une copie de l'extrait du Registre du commerce du canton de X._____ sera transmise aux autorités françaises.
   - Les copies des statuts de la Société au 11 juillet 2005 et au 15 juin 2001 [recte : 2011] seront transmises aux autorités françaises.

S'agissant du nom des dirigeants de la société B._____, du 1er janvier 2010 au 4 juillet 2011, la Société a eu (i) pour administrateur Monsieur D._____, domicilié à X._____, Suisse, (ii) pour directeur Monsieur C._____, domicilié à Y._____, Suisse.

Depuis le 4 juillet 2011, la Société a (i) pour administrateur C._____, domicilié à Y._____, (ii) pour directeur Monsieur E._____, domicilié à Z._____, France.

S'agissant de la répartition du capital entre les associés, il ressort du Registre du commerce que les actions de la Société sont au porteur. Ainsi, il n'existe pas de registre des actionnaires permettant à la Société de connaître en tout temps leur identité et résidence fiscale. Selon les éléments dont dispose la Société, l'entier de son capital-actions était détenu par Monsieur C._____ à fin 2010 et en 2011.

Selon les indications de la Société, Monsieur C._____ a bénéficié durant la période concernée d'un salaire au titre d'employé de la Société, avec la fonction de directeur. La Société a précisé que Monsieur C._____ n'a pas bénéficié d'une rémunération spécifique au titre de sa fonction d'administrateur ni d'honoraires au titre d'une activité indépendante.

– S'agissant de la nature de l'activité exercée par la société B._____ durant la période concernée, celle-ci a exercé une activité conforme à son but statutaire. En 2010 et 2011, la Société exerçait les activités suivantes : i) activités commerciales, consistant en la fourniture de prestations de services de tous types, contre encaissement d'honoraires et de commissions, ii) activités de détention de participations, en particulier dans la société A._____, iii) activités financières, comportant, durant la période concernée, le financement contre intérêts de ses filiales, en particulier de A._____.

  S'agissant des moyens matériels et humains dont la société dispose pour exercer son activité, pendant la période concernée, la Société était domiciliée auprès de (…). La Société dispose depuis le 5 juillet 2011 de ses locaux propres sis (…). La société comptait deux collaborateurs à 100% en 2010 et en 2011. La société a fait appel durant la période visée à divers prestataires externes, tels que comptables, réviseurs et conseils juridiques en Suisse.

  Les actifs de la Société, composés d'un immeuble, sis à X._____, de mobilier et installations, ainsi que de véhicules figurent dans les bilans des années 2010 et 2011.

– Le montant du chiffre d'affaires et la nature des produits perçus par la société B._____ au titre des années 2010 et 2011 apparaissent dans les comptes de pertes et profits correspondants de la manière suivante :

  Pour 2010 :

  Honoraires : CHF (…)
  Commissions : CHF (…)
  Autres produits : CHF (…)

Pour 2011 :

Honoraires : CHF (…)
Commissions : CHF (…)
Autres produits : CHF (…)

– Au titre des exercices 2010 et 2011, la Société a été assujettie à l'impôt suisse sur le bénéfice et imposée conformément aux règles et pratiques suisses concernant le statut de (…).

  Les copies des bilans et comptes de résultats au titre des années 2010 et 2011 seront transmises aux autorités compétentes françaises.

  Des caviardages portant sur des informations non couvertes par la demande ont été effectuées dans les documents qui seront transmis aux autorités compétentes françaises. A cet égard, sont caviardés les montants d'impôts figurant dans les états financiers de la société B._____ […].

L.

Par mémoire du 5 décembre 2014, A._____ (ci-après : la recourante 1; cause référencée A-7111/2014) – par l'intermédiaire de son mandataire – a interjeté recours contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif fédéral. La recourante 1 réclame en substance (i) principalement la constatation de la nullité de la décision attaquée, pour violation grave de son droit d'être entendue et (ii) subsidiairement l'annulation de la décision attaquée avec renvoi de la cause à l'AFC pour une nouvelle décision. Elle soutient que l'AFC ne lui aurait pas notifié l'ouverture de la procédure d'assistance administrative, la privant ainsi du droit de consulter le dossier et de se déterminer avant le prononcé attaqué.

M.

Par mémoire du 5 décembre 2014, la société suisse B._____ (ci-après : la recourante 2; cause référencée A-7159/2014) et C._____ (ci-après : le recourant 3; cause référencée A-7156/2014) – procédant séparément, mais par l'intermédiaire du même mandataire – ont chacun interjeté un recours contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif fédéral. Les recourants réclament (i) principalement l'annulation de la décision attaquée et (ii) subsidiairement le renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision. Sur le fond, ils contestent la validité de la demande d'assistance française, en raison de la violation du principe de proportionnalité et de bonne foi, de même que de l'interdiction des "*fishing expeditions*". En outre, les informations requises par l'autorité requérante française ne seraient pas vraisemblablement pertinentes.

N.
Par décision incidente du 10 décembre 2014, compte tenu des liens très étroits entre les trois recourants et de l'objet de la décision attaquée, les parties ont été invitées à se prononcer sur une éventuelle jonction des causes référencées A-7111/2014, A-7156/2014 et 7159/2014. Aucune des parties ne s'est opposée à une telle jonction.

O.
Dans sa réponse du 27 février 2015, l'autorité inférieure a conclu au rejet des trois recours, sous suite de frais, confirmant pour l'essentiel l'argumentation développée dans sa décision finale du 4 novembre 2014 et contestant avoir violé le droit d'être entendu de la recourante 1.

P.
Par ordonnance du 5 mars 2015, le Tribunal de céans a invité les trois recourants à déposer d'éventuelles observations, en particulier sur la violation du droit d'être entendu de la recourante 1, dans un délai échéant le 26 mars 2015. Ce délai a par la suite été prolongé jusqu'au 27 avril 2015.

Q.
Dans ses observations du 27 avril 2015, la recourante 1 a réitéré son argument tenant à la nullité de la décision attaquée, pour grave violation de son droit d'être entendue.

R.
Dans leurs observations du 27 avril 2015, la recourante 2 et le recourant 3 ont demandé (1) la suspension des procédures A-7156/2014 et A-7159/2014 jusqu'à droit connu sur la procédure A-7111/2014 et (2) l'octroi d'un délai supplémentaire pour se déterminer sur la réponse de l'autorité inférieure dans l'hypothèse où le recours de la recourante 1 devait être rejeté.

S.
Par ordonnance du 30 avril 2015, le Tribunal de céans a joint les trois causes référencées A-7111/2014, A-7156/2014 et A-7159/2014. Par la même occasion, il a rejeté la demande de suspension formulée par la recourante 2 et le recourant 3, en octroyant aux trois recourants un ultime délai de 5 jours pour se déterminer sur la réponse de l'autorité inférieure.

T.
Dans leurs observations complémentaires du 11 mai 2015, la recourante 2 et le recourant 3 ont reconfirmé leur position respective.

Quant à la recourante 1, elle n'a pas produit d'observations complémentaires dans le délai imparti.

U.
Les autres faits déterminants seront évoqués, en tant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF, le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger de la présente affaire (cf. aussi art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 672.5]). Pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement, la procédure est régie par la PA (cf. art. 37 LTAF). Telle est également la conclusion qui s'impose sur la base de l'art. 19 al. 5 LAAF, applicable en l'espèce à la demande d'assistance administrative du 30 décembre 2013 (cf. art. 24 LAAF *a contrario*; arrêt du TAF A-4232/2014 du 17 décembre 2013 consid. 2.1).

1.2 Cela étant, le Tribunal de céans relève ce qui suit quant à la recevabilité des trois recours en cause.

1.2.1 *Recours de la recourante 2 et du recourant 3*.

Postés le 5 décembre 2014, alors que la décision attaquée, datée du 4 novembre 2014, a été notifiée au recourant 3 et à la recourante 2 le 5 novembre 2014, les mémoires de recours ont été déposés dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA). Signés par des avocats au bénéfice d'une procuration, munis de conclusions valables et motivées, accompagnés d'une copie de la décision attaquée, les deux recours répondent aux exigences de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Les deux recourants, destinataires de la décision attaquée et ayant un intérêt à ce que celle-ci soit annulée, ont manifestement qualité pour recourir (cf. art. 48 PA; art. 19 al. 2 LAAF).

1.2.2 *Recours de la recourante 1*

En dépit des irrégularités soulevées par la recourante 1, le même principe vaut également à son égard. La recourante 1 a eu connaissance de la décision attaquée le 5 novembre 2014 par l'intermédiaire de la recourante 2, soit de sa société mère. Son recours daté du 5 décembre 2014 a donc été déposé dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA). Signé par un avocat au bénéfice d'une procuration, muni de conclusions valables et motivées, accompagné d'une copie de la décision attaquée, le recours répond aux exigences de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA).

Quant à la qualité pour recourir, le Tribunal de céans relève que quand bien même la recourante 1 n'était pas destinataire de la décision attaquée, elle n'est pas pour autant étrangère à la procédure. En effet, la demande d'assistance administrative du 30 décembre 2013 la concerne directement : elle vise l'obtention des informations nécessaires pour son imposition en France (cf. pièce 1 du dossier de l'AFC). Elle a dès lors un intérêt évident à l'annulation de la décision attaquée par laquelle l'autorité inférieure entend procéder à la transmission des informations utiles. Certes, la recourante 1 n'a pas pris part à la procédure devant l'autorité inférieure. Cela étant, elle affirme avoir été privée de la possibilité de le faire, ce que le Tribunal examinera ci-après sous l'angle de la violation du droit d'être entendu (cf. consid. 3). Il faut dès lors reconnaître à la recourante 1 la qualité pour recourir pour précisément examiner le grief susmentionné (cf. art. 48 PA; art. 19 al. 2 LAAF).

1.3 Vu ce qui précède, il y a lieu d'entrer en matière sur les trois recours.

2.

Le Tribunal administratif fédéral jouit d'un plein pouvoir de cognition (cf. art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (cf. 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 (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd. 2013, n° 1135).

3.

La recourante 1 invoque – pour seul grief à la base de son recours – une grave violation de son droit d'être entendue, au motif que l'autorité inférieure ne lui aurait notifié ni la demande d'assistance administrative du 30 décembre 2013, ni la décision attaquée, la privant ainsi de la

possibilité de se déterminer avant son prononcé. Pour cette raison, la décision attaquée devrait selon elle être déclarée nulle.

3.1 Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit, si elle est particulièrement grave, à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 134 V 97; 127 V 431 consid. 3d/aa; ATAF 2013/23 consid. 6.1.3; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, 2e éd. 2006, n° 1346). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1). En effet, si l'autorité de recours constate la violation du droit d'être entendu, elle renvoie – sous réserve des cas où une réparation est possible (cf. arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 3.1.4) – la cause à l'instance inférieure, qui devra entendre la personne concernée et adopter une nouvelle décision, quand bien même sur le fond celle-ci ne s'écartera pas de la solution qu'elle avait retenue lors de la décision annulée (cf. ATF 125 I 113 consid. 3).

3.2 En matière d'assistance administrative fiscale, la notification de l'ouverture de la procédure est réglée à l'art. 14 al. 1 LAAF. Selon l'art. 14 al. 1 LAAF, l'AFC informe la personne concernée des parties essentielles de la demande. L'art. 14 al. 3 LAAF précise que lorsqu'une personne habilitée à recourir est domiciliée à l'étranger, l'AFC invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Elle lui fixe un délai pour ce faire. En vertu de l'art. 14 al. 4 LAAF, elle peut aussi l'informer directement dans la mesure où l'autorité requérante y consent expressément dans le cas particulier. L'art. 14 al. 5 LAAF dispose que lorsqu'une personne habilitée à recourir ne peut être contactée, l'AFC l'informe de la procédure d'assistance administrative par l'intermédiaire de l'autorité requérante ou par publication dans la Feuille fédérale. Elle invite la personne habilitée à recourir à désigner en Suisse un représentant autorisé à recevoir des notifications. Elle lui fixe un délai pour ce faire.

De manière générale, la personne concernée doit être informée de la demande d'assistance après son dépôt, mais en tous cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (cf. arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 2.1; A-6624/2010 du 25 février 2011 consid. 5; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n° 158 ss ad art. 14 LAAF et les réf. cit.). La preuve de cette notification incombe à l'AFC (cf. arrêt du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 2.1; A-

6624/2010 du 25 février 2011 consid. 2.3 et 5; Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale [ci-après : Message LAAF], FF 2011 5771, 5793 s.; MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in : Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Commentaire bâlois, Internationales Steuerrecht, 2015 [ci-après : BSK, Internationales Steuerrecht], n° 376 ad art. 14 LAAF).

Lorsque l'AFC ne parvient pas à prouver devant le Tribunal administratif fédéral qu'elle a notifié l'existence de la procédure d'assistance administrative à la personne concernée avant de rendre sa décision finale, l'on considère qu'elle a violé le droit d'être entendu de cette dernière (cf. arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1; A-6624/2010 du 25 février 2011 consid. 5; SCHODER, op. cit., n° 158 ss ad art. 14 LAAF et les réf. cit.). Cela dit, le défaut de notification de l'existence d'une procédure d'assistance à la personne concernée entraîne généralement l'annulation de la décision finale, car sa réparation devant le Tribunal administratif fédéral est en principe exclue (cf. arrêt du TAF A-6624/2010 du 25 février 2011 consid. 5; SCHODER, op. cit., n° 158 ss ad art. 14 LAAF et les réf. cit.). Une notification irrégulière ne peut en effet entrainer aucun préjudice pour les parties (cf. art. 38 PA).

3.3 Si l'annulabilité de la décision est la règle, la nullité constitue l'exception (cf. arrêt du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 366; BENÔIT BOVAY, Procédure administrative, 2000, p. 280; PHILIPPE WEISSENBERGER, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2009, n° 68 ad art. 61 PA). Ces deux notions – impliquant des conséquences différentes par rapport à la décision attaquée – méritent d'être ici précisées.

3.3.1 L'annulation ne peut être prononcée que par l'autorité de recours, saisie dans le délai de recours. Pour cela, il suffit que l'intéressé saisisse valablement l'instance de recours; celle-ci, appliquant le droit d'office, pourra annuler la décision attaquée si elle retient la violation pour fondée, même si le recourant n'a pas invoqué le vice déterminant (cf. MOOR/POLTIER, op. cit., p. 362). Cela dit, seuls peuvent être annulés les actes qui, sans l'existence de la cause d'annulabilité prévue par la loi, seraient efficaces et valables (cf. ATF 137 I 273 consid. 3.1; 122 I 97 consid. 3a; arrêt du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1; BOVAY, op. cit., p. 279).

3.3.2 Les actes nuls sont en revanche d'emblée dénués d'effet (cf. ATF 137 I 273 consid. 3.1; 122 I 97 consid. 3a; BOVAY, op. cit., p. 279). Hormis les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité d'une décision qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système de l'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.1; 137 I 273 consid. 3.1; 133 II 366 consid. 3.1 s.; 132 II 342 consid. 2.1; 129 I 361 consid. 2; 122 I 97 consid. 3a; arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1; A-5682/2011 du 3 avril 2012 consid. 1.2.2).

D'après la théorie de l'évidence (*Evidenztheorie*) élaborée par la jurisprudence, la nullité n'est reconnue que (1) si le vice, dont la décision est entachée, est particulièrement grave, (2) s'il est manifeste ou du moins facilement décelable et (3) si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit (cf. arrêt du TF 5A_349/2011 du 25 janvier 2012 consid. 4.4.3; ATF 138 II 501 consid. 3.1; 137 I 273 consid. 3.1; 136 II 489 consid. 3.3; 133 II 366 consid. 3.2; 132 II 342 consid. 2.1 s., 132 II 21 consid. 3.1; 129 I 361 consid. 2.1; ATAF 2008/8 consid. 6.2; arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1; A-5926/2012 du 9 avril 2013 consid. 2.2.1 et les réf. cit.; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n° 910 et les réf. cit., BOVAY, op. cit., p. 279; WEISSENBERGER, op. cit., n° 69 ss ad art. 61 PA; PIERMARCO ZEN-RUFFINEN, Droit administratif, 2e éd. 2013, n° 648). Il s'agit là de trois conditions cumulatives qui amènent l'autorité à procéder à une pesée d'intérêts contradictoires (cf. ATF 137 I 273 consid. 3.1; arrêt du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1; TANQUEREL, op. cit., n° 910 et les réf. cit.; ZEN-RUFFINEN, op. cit., n° 649).

En particulier, la jurisprudence a reconnu comme motifs de nullité de graves vices de procédure (violation des règles essentielles de procédure), ainsi que l'incompétence qualifiée, fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a rendu la décision (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.1; 137 I 273 consid. 3.1; 133 II 366 consid. 3.1 s.; 132 II 342 consid. 2.1; 130 III 430 consid. 3.3; 129 I 361 consid. 2.1; arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1; A-5926/2012 du 9 avril 2013 consid. 2.2.1 et les réf. cit.; BOVAY, op. cit., p. 281; TANQUEREL, op. cit., n° 913 et les réf. cit.; WEISSENBERGER, op. cit., n° 71 ad art. 61 PA).

3.3.3 Cela dit, la violation du droit d'être entendu ne conduit en règle générale qu'à l'annulabilité de la décision entachée du vice. Cependant, s'il s'agit d'un manquement particulièrement grave aux droits essentiels des parties, la violation du droit d'être entendu entraîne la nullité. Tel est

en particulier le cas quand la personne concernée par une décision, à défaut d'avoir été correctement informée, ignore tout de la procédure ouverte à son encontre et, partant, n'a pas eu l'occasion d'y prendre part (cf. ATF 136 III 571 consid. 6.2; 129 I 361 consid. 2, JdT 2004 II 47; TANQUEREL, op. cit., n° 916; MOOR, op. cit., p. 373; ZEN-RUFFINEN, op. cit., n° 653).

3.4 S'agissant de la problématique des notifications irrégulières, la protection des parties est suffisamment garantie lorsque ladite notification atteint son but malgré cette irrégularité. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il convient à cet égard de s'en tenir aux règles de la bonne foi qui imposent une limite à l'invocation du vice de forme (cf. arrêts du TF 8C_188/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.1.2; C 196.00 du 10 mai 2001 consid. 3a; ATF 132 I 249 consid. 5; 122 I 97 consid. 3a/aa; arrêt du TAF A-4161/2010 du 3 février 2011 consid. 5.1; ZEN-RUFFINEN, op. cit., n° 617 s.).

3.5

3.5.1 En l'occurrence, l'examen sommaire des pièces du dossier montre clairement que l'AFC a notifié l'ouverture de la procédure d'assistance administrative – plus précisément les informations qu'elle voulait transmettre à l'autorité requérante française – exclusivement au recourant 3 et la recourante 2 (cf. pièces 8 et 17 du dossier de l'AFC). Or, la recourante 1 n'était pas moins concernée par la procédure en question puisque – aussi qu'on l'a vu – les renseignements requis devaient servir à compléter, respectivement à vérifier, sa taxation. Elle ne pouvait dès lors être tenue dans l'ignorance de cette procédure et aurait – ainsi – dû être aussi informée.

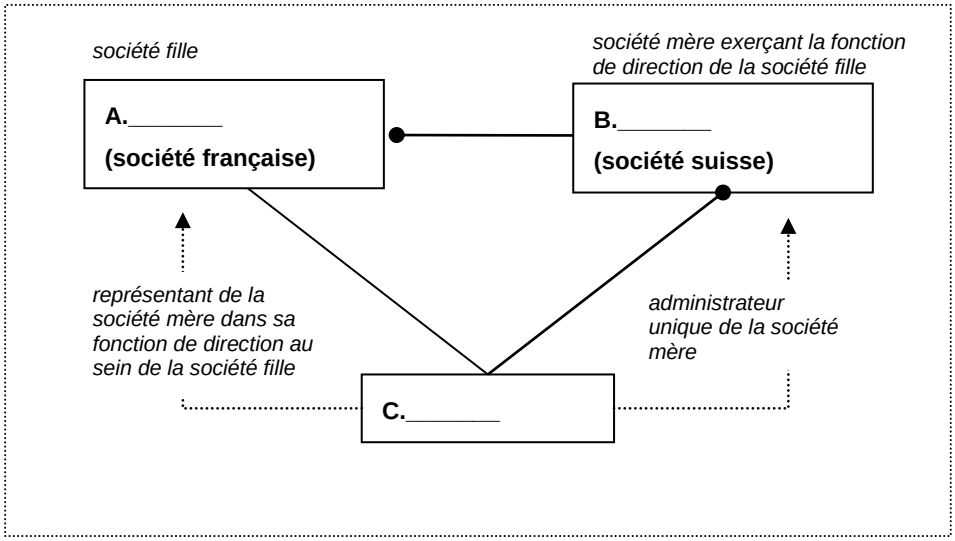
3.5.2 Cela dit, l'examen plus approfondi des actes du dossier révèle que les trois parties sont juridiquement étroitement liées entre elles (cf. en particulier, doc. 1, 2 et 3 annexés à la pièce 14 du dossier de l'AFC). Ainsi :

(a) la recourante 2 (société mère) détient l'intégralité des actions de la recourante 1 (société fille);

(b) formellement, la recourante 2 exerce la fonction de direction de la recourante 1;

(c) le recourant 3 est l'administrateur unique de la recourante 2, habilité à la représenter dans la fonction de direction de la recourante 1;

Lesdites relations peuvent être ainsi schématiquement résumées :



Cela étant, tant la recourante 2 que le recourant 3 ont été avertis de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et invités à se déterminer. Dans la mesure où la première société citée dirigeait la recourante 1 et le second administrait la recourante 2 et la représentait dans sa fonction de direction de la recourante 1, la recourante 1 ne saurait se prévaloir de son ignorance. En effet, elle doit se laisser opposer la connaissance qu'en avaient les deux autres recourants qui sont ses organes sous peine de tomber dans l'abus de droit. D'ailleurs, la recourante 1 a établi des documents qui ont servi aux recourants 2 et 3, pour les besoins de la présente procédure et qui laissent entrevoir qu'elle avait bien cerné non seulement l'existence, mais également les enjeux de celle-ci (cf. doc. 2 et 3 annexés à la pièce 14 du dossier de l'AFC). Dès lors, le Tribunal de céans ne saurait suivre la thèse de la recourante 1.

Du moment que, malgré le défaut d'une notification en bonne et due forme, la recourante 1 avait tout de même la connaissance de la procédure d'assistance administrative par l'intermédiaire de ses propres organes, le Tribunal de céans ne saurait retenir la décision attaquée pour nulle, pas plus qu'il ne saurait prononcer son annulation. En effet, les conditions strictes à la base de la nullité ne sont pas remplies faute d'un vice grave de procédure (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). La direction de la recourante 1 – soit la recourante 2 et le recourant 3 – aurait en effet pu agir pour son compte devant l'AFC et s'opposer à la transmission des informations requises à son égard, en signalant toute irrégularité de la procédure d'assistance administrative. Le fait que sa direction ait renoncé à le faire, ne saurait constituer un motif valable pour retenir l'existence d'une grave violation du droit d'être entendu de la recourante 1.

3.5.3 Dès lors, le Tribunal de céans considère que l'argument invoqué par la recourante 1 n'est suffisant ni pour déclarer nulle la décision attaquée, ni pour prononcer son annulation. Ce grief infondé doit ainsi être rejeté, ce qui scelle le sort du recours de la recourante 1, sans signifier pour autant que la décision attaquée soit confirmée, ceci dépendant encore des considérants suivants concernant les autres recourants, lesquels soulèvent d'ailleurs notamment des griefs à l'avantage de la recourante 1.

4.
La recourante 2 et le recourant 3 s'opposent à toute transmission à l'autorité requérante française d'informations les concernant. C'est donc l'intégralité du dispositif de la décision attaquée qui est litigieuse.

5.
Dans les considérants suivants, le Tribunal de céans évoquera tout d'abord les conditions moyennant lesquelles l'assistance administrative en matière fiscale peut être accordée, en s'attachant à décrire les conditions matérielles et formelles de l'entraide, lesquelles définissent les éléments qui peuvent être échangés entre Etats.

5.1 L'échange de renseignements en matière fiscale entre la Suisse et la France est régi par 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 (RS 0.672.934.91; ci-après : CDI-F). La CDI-F est largement inspirée du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après : OCDE) concernant le revenu et la fortune, lequel est assorti d'un commentaire issu de cette organisation (cf. OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète [avec un commentaire article par article], Paris 2012 [ci-après: Modèle CDI OCDE, respectivement : OCDE, Commentaire], n° 4.1 et 5 ad art. 26; différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales). La CDI-F est complétée par un Protocole additionnel du même jour (ci-après : le Protocole additionnel; publié également au RS 0.672.934.91).

La teneur actuelle de la CDI-F et de son Protocole additionnel résulte d'un Avenant conclu le 27 août 2009 (cf. RO 2010 5683). Les dispositions ainsi modifiées s'appliquent en particulier aux demandes d'échange de renseignements qui concernent toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement

la date à laquelle il a été signé (cf. art. 11 par. 3 de l'Avenant). Les nouvelles règles valent ainsi à partir du 1er janvier 2010 et couvrent la présente procédure, puisque celle-ci a été initiée le 23 décembre 2013 et qu'elle porte sur les années 2010 et 2011.

5.2

5.2.1 *Les conditions matérielles* de l'assistance administrative en matière fiscale sont fixées à l'art. 28 par. 1 CDI-F. Selon cette disposition, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la 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, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2 CDI-F, qui définissent les personnes bénéficiant de la convention et les impôts concernés.

Le chiffre XI du Protocole additionnel précise que l'autorité compétente de l'Etat requérant doit formuler ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. L'assistance administrative internationale intervient ainsi à titre subsidiaire uniquement (principe de subsidiarité).

5.2.2 Selon l'art. 28 par. 1 CDI-F, l'échange de renseignements "vraisemblablement pertinents" ne s'arrête pas aux informations nécessaires à la correcte application des dispositions de la CDI-F, mais s'étend à celles nécessaires à l'administration ou à l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination. Conformément à l'art. 26 du Modèle CDI OCDE – repris tel quel par l'art. 28 par. 1 CDI-F (cf. Message complémentaire du 27 novembre 2009 au message du 6 mars 2009 concernant l'approbation du nouvel avenant à la convention contre les doubles impositions avec la France [ci-après : Message complémentaire], in : FF 2010 1409, 1414) – les renseignements pertinents pour appliquer la convention sont notamment ceux qui permettent aux Etats de s'assurer de ce qu'un contribuable peut bénéficier des avantages de la convention, de la bonne mise en œuvre de ses règles de répartition, ou encore de déceler les éventuels abus dans l'utilisation des conventions. Les renseignements pertinents pour l'application de la législation interne des Etats concernent toutes les informations dont l'Etat contractant a besoin pour imposer un de ses contribuables. Les règles générales de procédure et dispositions légales

régissant les droits de la défense sont toutefois réservées. Le champ d'application de cette règle est vaste et dépend de la législation interne de l'Etat requérant (cf. XAVIER OBERSON, in : Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éd.], Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune : Commentaire, 2014 [ci-après: Modèle de Convention OCDE : Commentaire], n° 41 ad art. 26 Modèle CDI OCDE; ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/FRANK MEYER/MADELEINE SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2e éd. 2015, p. 228; ANDREAS OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen : Amtshilfe nach dem OECD-Standard : eine rechtliche Würdigung, 2015, p. 351 ss).

Par ailleurs, l'art. 28 par. 4 CDI-F précise que l'Etat requis a l'obligation d'échanger des renseignements même dans le cas où il n'a pas besoin de renseignements demandés pour l'application de sa propre législation fiscale. Ainsi, l'échange de renseignements n'est pas limité aux seuls renseignements qui présentent un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis (cf. Message complémentaire, in : FF 2010 1409, 1415).

Il s'ensuit qu'en principe l'Etat requérant peut demander des renseignements vraisemblablement pertinents portant aussi sur des impôts prévus par le droit français, mais méconnus du droit suisse, pour autant qu'ils soient conformes à la CDI-F (cf. art. 28 ch. 1 CDI-F).

5.2.3 Selon le ch. XI du Protocole additionnel :

> La référence aux renseignements «vraisemblablement pertinents» [contenue à l'art. 28 par. 1 CDI-F susmentionné] a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit 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.

Cette disposition reprend le Commentaire de l'art. 26 Modèle CDI OCDE. Il ressort en particulier de celui-ci que les termes "nécessaires", "vraisemblablement pertinents" ou tout simplement "pertinents", que l'on trouve alternativement dans les différentes CDI, possèdent ici le même sens et que les Etats sont libres de choisir la formulation qui leur convient, le champ d'application de l'article en question ne devant pas en être modifié. Certains auteurs soulignent que la formulation actuelle du modèle (qui vise les renseignements "vraisemblablement pertinents") témoigne de la volonté de l'OCDE d'élargir la portée de l'échange de renseignements (cf. OBERSON, in : Modèle de Convention OCDE : Commentaire, n° 35 ad art. 26 Modèle CDI OCDE; MICHAEL ENGELSCHALK, in : Vogel/Lehner

[éd.], Doppelbesteuerungsabkommen […] : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5e éd., Munich 2008 [ci-après: DBA Kommentar], n° 34 ad art. 26 Modèle CDI OCDE).

5.2.4 La notion de pertinence vraisemblable implique deux choses. D'un point de vue matériel, la demande doit porter sur un état de fait concret et répondre à un but précis, qui est soit d'appliquer une CDI, soit d'assurer l'imposition dans l'Etat requérant. D'un point de vue formel, l'autorité requérante doit délimiter de manière suffisamment précise l'objet de la requête et son sujet pour permettre à l'autorité requise de vérifier que les documents à transmettre sont susceptibles de servir au but fiscal recherché (cf. OBERSON, in : Modèle de Convention OCDE : Commentaire, n° 36 s. ad art. 26 Modèle CDI OCDE).

Ces exigences doivent toutefois être interprétées de manière souple. Ainsi, le Tribunal administratif fédéral a retenu, en lien avec des requêtes d'entraide liées à des soupçons de fraude fiscale, qu'il suffit que les documents requis soient de nature à servir l'avancement de l'enquête (cf. arrêts du TAF A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.4; A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.4). En d'autres termes, il suffit, pour que l'entraide doive être admise, que la personne au sujet de laquelle des renseignements sont requis puisse, en fonction des données transmises, se trouver assujettie à l'impôt, à tout le moins de manière limitée, dans l'Etat requérant (cf. ENGELSCHALK, in : DBA Kommentar, n° 57 ad art. 26 Modèle CDI OCDE). En effet, au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-F, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou de France pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants (cf. Message complémentaire, in : FF 2010 1409, 1414 s.; DANIEL HOLENSTEIN, in : BSK, Internationales Steuerrecht, n° 122 ad art. 26 Modèle CDI OCDE; arrêt du TAF A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 6.1). Cela dit, le plus souvent il s'agira d'un rattachement économique en raison d'un domicile fiscal limité, c'est-à-dire de l'imposition limitée de certains éléments du revenu et/ou de la fortune de la personne concernée au sens de l'art. 2 CDI-F.

5.2.5 En résumé, la notion de pertinence vraisemblable doit permettre un échange d'informations aussi large que possible, les cas de "*fishing expeditions*" étant réservés, et il suffit que l'utilité des renseignements demandés soit raisonnablement envisageable (cf. ERNST CZAKERT, in : Schönfeld/Ditz [éd.], Doppelbesteuerungsabkommen : Kommentar, Cologne 2013, n° 55 s. ad art. 26 Modèle CDI OCDE). Cette possible utilité doit ressortir de la demande d'entraide elle-même (cf. ATF 128 II 407 con-

sid. 6.3.1; arrêts du TAF A-1606/2014 du 7 octobre 2014 consid. 3.2; A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.2; A-6505/2012 du 29 mai 2013 consid. 6.2.2.1). Cela dit, selon l'OCDE, les *fishing expeditions* se définissent comme des "*speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation*", respectivement comme le fait "*d'aller à la pêche aux renseignements, c'est-à-dire de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours*" (cf. arrêt du TAF A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 2.2) ou "*des requêtes présentées sans objet d'investigation précisé dans l'espoir d'obtenir des informations fiscalement déterminantes*" (cf. Message complémentaire, in : FF 2010 1409, 1416).

L'exigence de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction des "*fishing expeditions*" correspond au principe de proportionnalité (cf. art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (cf. arrêt du TAF A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 2.2).

5.2.6 Dans un arrêt A-3294/2014 du 8 décembre 2014, le Tribunal de céans a indiqué de quelle manière s'analysait la notion de pertinence vraisemblable, lorsque la personne concernée par la demande d'assistance administrative était imposée ailleurs qu'en France de manière illimitée. Il a rappelé que le système des conventions de double imposition n'excluait nullement qu'une personne puisse être assujettie dans plusieurs pays sur différents éléments de revenus, un cas de double imposition n'étant alors pas réalisé. Il a ensuite évoqué le mécanisme prévu à l'art. 27 CDI-F pour la résolution des cas dans lesquels un contribuable se trouverait confronté à une situation de double imposition, dont en particulier les conflits de résidence et rappelé que – selon le Commentaire de l'OCDE – un Etat pouvait demander des renseignements à un autre Etat lorsque ceux-ci sont nécessaires pour mettre en œuvre cette procédure (cf. arrêt précité, consid. 3.2.4.2). Il en a déduit qu'un Etat ne pouvait exciper du fait qu'il impose déjà une personne pour refuser par principe à un autre Etat le droit de taxer cette même personne, ni rejeter d'emblée une demande d'entraide sous prétexte que la personne concernée paierait déjà des impôts chez lui (cf. arrêt précité, consid. 3.2.4.3). Cela étant, le fait qu'une personne soit imposée de manière illimitée ailleurs qu'en France exige des autorités helvétiques une attention particulière quant aux arguments soulevés par l'autorité requérante pour justifier la présence d'un autre domicile fiscal principal qui serait, implicitement, préférable (cf. arrêt précité, consid. 3.2.4.4). Ces considérations ont justifié – dans l'arrêt en question – un rejet de la demande d'assistance administrative, vu les indications sommaires

données par la France sur les motifs pour lesquels elle estimait que les personnes en question étaient domiciliées sur son sol. Les renseignements demandés par la France n'apparaissaient pas vraisemblablement pertinents, faute de précision quant aux motifs qui justifieraient de ne pas tenir compte du domicile fiscal en Suisse des personnes en question (cf. arrêt précité, consid. 3.2.5).

Plus récemment, le Tribunal de céans a rappelé que – en présence d'un domicile fiscal dans un autre pays que la France – cette dernière devait justifier, ne serait-ce que sommairement, pourquoi elle contestait le domicile reconnu dans un autre Etat ou pourquoi elle estimait que la personne concernée disposait d'un domicile limité sur son sol. A défaut, les renseignements demandés n'apparaissent pas vraisemblablement pertinents pour la perception des impôts français, la principale condition de l'entraide n'est pas remplie et la requête d'assistance, affectée d'une lacune manifeste, se révèle irrecevable (cf. arrêt du TAF A-7249/2014 et A-7342/2014 du 20 mars 2015 consid. 7 et 9).

5.3

5.3.1 Les *conditions de forme* auxquelles doit satisfaire une demande d'entraide sont réglées au ch. XI du Protocole additionnel. Ainsi, l'autorité compétente requérante doit fournir les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :

a) le nom et une adresse de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter l'identification de la personne (date de naissance, état civil…);

b) la période visée par la demande;

c) une description des renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés; 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 ch. XI du Protocole additionnel précise encore que les règles de procédure administrative relatives aux droits du contribuable s'appliquent dans l'Etat requis, même si elles ne doivent pas entraver ou retarder indûment les échanges effectifs de renseignements.

5.3.2 L'art. 7 LAAF érige certaines limites à l'encontre des demandes d'entraide abusives. Cette disposition prévoit qu'il n'est pas entré en matière lorsque la demande présente l'une des caractéristiques suivantes :

a. elle est déposée à des fins de recherche de preuves [cf. la problématique des *fishing expeditions*; cf. consid. 5.2.5 ci-dessus];

b. elle porte sur des renseignements qui ne sont pas prévus par les dispositions régissant l'assistance administrative de la convention applicable [cf. à ce propos : consid. 5.2.2 ci-dessus];

c. elle viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse.

5.3.3 Les relations internationales sont basées sur la confiance entre Etats. La bonne foi de ceux-ci est présumée aussi longtemps qu'il n'existe pas d'indices clairs qui remettent celle-ci en cause (cf. ATF 107 Ib 264 consid. 4b; arrêts du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.5 et les réf. cit.; A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 3.2).

S'il incombe aux autorités de l'Etat requérant de présenter l'état de fait pertinent, il ne peut toutefois être exigé d'elles qu'elles le fassent sans lacune ni contradiction aucune. Une telle exigence serait incompatible avec le but et l'esprit de l'assistance administrative (ou de l'entraide judiciaire), puisque les informations requises doivent précisément servir à clarifier les points de l'affaire restés dans l'ombre. Ainsi, les autorités requérantes n'ont pas à rapporter la preuve absolue de l'état de fait invoqué, mais seulement à démontrer l'existence de soupçons suffisants à ce propos. L'AFC est liée par l'état de fait présenté dans la requête d'entraide, sauf à ce que celle-ci paraisse d'emblée infondée en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. ATF 128 II 407 consid. 5.2.1 [entraide en matière boursière]; 125 II 250 consid. 5b; 117 Ib 64 consid. 5c;116 Ib 96 consid. 4c; arrêts du TAF A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 2.3 et réf. cit.; A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.5 et les réf. cit.; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3e éd. 2009, p. 276 n° 295).

6.

En l'espèce, pour résoudre le présent litige, il s'agit avant tout de se demander si les conditions matérielles et formelles de l'assistance administrative en matière fiscale, telles qu'elles résultent des accords applicables et de l'art. 7 LAAF, sont remplies.

6.1 *Du point de vue formel*, la demande d'assistance administrative du 30 décembre 2013 ne pose pas de problèmes (cf. consid. 5.3 ci-avant). En effet, conformément au ch. XI du Protocole additionnel à la CDI-F, ladite demande mentionne le nom et l'adresse des trois recourants (même si l'adresse du recourant 3 est contestée par ce dernier) au titre

de personnes concernées, la période visée par la demande (les années 2010 et 2011), une description des renseignements recherchés et le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés (i.e. examen de la situation fiscale de la recourante 1 et du recourant 3, dans le cadre de l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés; renseignements nécessaires pour apprécier la réalité et la normalité des transactions entre la recourante 1 et la recourante 2 et identifier le bénéficiaire réel des sommes versées). Il s'ensuit que tous les critères du ch. XI du Protocole sont remplis.

6.2 *Sur le plan matériel*, ladite demande d'assistance administrative nécessite un examen plus approfondi. Il s'agit de juger de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Le Tribunal de céans ne tiendra compte que de l'état de fait qui est déroulé pendant la période visée par la demande d'assistance administrative, soit les années 2010-2011. Tout éventuel changement intervenu avant ou après ladite période n'a donc aucune influence (cf. arrêt du TAF A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 5.1.1).

6.2.1 D'un examen sommaire de la demande d'assistance administrative française, le Tribunal de céans relève que celle-ci n'est *a priori* pas contraire à l'art. 7 LAAF. Dans sa requête, l'autorité requérante française indique être en train de procéder au contrôle fiscal de la recourante 1 (société française) et à l'examen de la situation fiscale du recourant 3 (salarié dirigeant de cette société). Elle décrit les relations existant entre la recourante 1, la recourante 2 et le recourant 3, ainsi que leurs prestations réciproques. Les informations que l'autorité requérante française requiert concernent l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés pour les années 2010 – 2011 et visent à "[…] *apprécier la réalité et la normalité des transactions entre les deux entités [soit la recourante 1 et la recourante 2] et identifier le bénéficiaire réel des sommes versées* […]". Dans sa demande, elle rappelle : (i) pour les sociétés le principe qui régit la déduction des dépenses de la base fiscale soumise à l'impôt; (ii) pour les résidents français, le devoir de déclarer tous les revenus de source française et étrangère, ainsi que le patrimoine situé en France et à l'étranger (cf. ch. 5 de ladite requête française). L'état de fait ainsi exposé ne paraît pas d'emblée infondé en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes, raison pour laquelle le Tribunal de céans ne voit pas de motifs valables pour s'en distancier (cf. consid. 5.3.3 ci-avant).

Toutes les informations requises concernent la recourante 2 (cf. ch. 6 de ladite requête française). Or, vu la "configuration triangulaire" qui caracté-

rise les rapports juridiques entre les trois recourants (cf. à ce propos, consid. 3.5.2 ci-avant), il n'apparait pas surprenant que l'autorité requérante française demande des renseignements relatifs à la société mère suisse (la recourante 2) pour procéder à la taxation correcte de son administrateur unique (le recourant 3) et de sa société fille française (la recourante 1). Certes, la recourante 2, quand bien même elle est désignée comme personne concernée dans la demande d'assistance administrative, n'est pas contribuable en France, mais uniquement un détenteur d'informations, soit un tiers. Seuls la recourante 1 et le recourant 3 pourraient potentiellement être taxés de manière limitée ou illimitée en France. Cela dit, les informations requises visent à clarifier les relations entre ces trois parties, en particulier à établir si la recourante 2 existe réellement ou si elle est simplement utilisée par les deux autres recourants pour dissimuler des éléments de leur fortune imposables en France.

6.2.2 Cela étant, si l'on reprend en détail les informations demandées par l'autorité requérante française au sujet de la société recourante 2, celles-ci portent sur sa situation fiscale, sur les activités qu'elle exerce, les moyens matériels et humains dont elle dispose, sur son bilan et son compte de résultat 2010-2011, ainsi que sur le régime fiscal auquel elle est assujettie, le taux et le quantum de l'impôt payé par elle. Or, l'assujettissement d'une société dans un pays, ses activités, ses moyens matériels et humains, y compris sa situation financière avec recettes et dépenses, paraissent effectivement propres à déterminer si elle dispose d'une existence réelle ou non, raison pour laquelle ces informations apparaissent comme vraisemblablement pertinentes. Il faut cependant souligner que cette conclusion vaut en raison de la problématique spécifique posée par le cas présent, raison pour laquelle il ne saurait être question de communiquer de manière générale à un Etat requérant des données qui portent sur une personne autre que la personne concernée (cf. arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 consid. 6.2).

En particulier, il n'y a pas lieu, en temps normal, de transmettre à l'Etat requérant le bilan et le compte de résultat d'une société tierce. Toutefois, la communication du bilan et du compte de résultat se justifie ici, pour autant que les autres conditions en soient remplies, du fait que la question particulière de l'existence réelle de la société recourante 2 se pose et que cette question ne peut être résolue autrement. Les informations demandées par la France sont donc susceptibles de lui être fournies (cf. arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 consid. 6.2).

Cela dit, il convient de faire une exception à ce qui précède sur un point, c'est-à-dire sur la demande de communication du taux et du quantum de l'impôt payé par la recourante 2 en Suisse, ainsi que le régime fiscal appliqué à cette dernière. En effet, le Tribunal de céans ne voit guère en quoi cette information aurait une influence sur la réalité de l'existence de celle-ci. Ces éléments dépendent des règles du droit interne du pays dans lequel une société est assujettie, et non de cette société elle-même, raison pour laquelle la France ne saurait procéder à des déductions sur l'existence de la recourante 2 à partir de paramètres sur lesquels cette dernière n'a pas d'influence. Par ailleurs, l'autorité requérante française ne justifie nullement sa demande à cet égard. Dès lors, cette information n'apparaît pas comme pertinente pour déterminer si l'existence de la recourante 2 doit être admise fiscalement et, partant, pour effectuer la taxation des personnes concernées en France (soit la recourante 1 et le recourant 3). Les renseignements en question ne peuvent donc être transmis, comme l'ont justement souligné la recourante 2 et le recourant 3 dans leurs écritures. En définitive, la décision attaquée, dans la mesure où elle dispose que la société recourante 2 a été imposée conformément aux règles et pratiques suisses concernant le statut de (…) – ce qui constitue un renseignement relatif au régime fiscal qui lui est appliqué – doit être modifiée sur ce point déjà (cf. dispositif de ladite décision, ch. 2, 5e tiret; cf. dans le même sens, arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 consid. 6.3). Pour le surplus, le Tribunal relève que c'est à bon droit que l'autorité inférieure a refusé de transmettre les informations relatives au taux et au quantum de l'impôt payé par la recourante 2 en Suisse.

6.2.3 Vu ce qui précède, le Tribunal de céans doit maintenant analyser si les griefs des recourants sont aptes à invalider la requête française du 30 décembre 2013. Or, ce n'est le cas que dans la mesure où les recourants parviennent à démontrer de façon concrète – soit par des preuves documentées – que les renseignements contenus dans ladite demande sont manifestement faux, contradictoires ou incomplets, respectivement que les informations demandées ne sont pas vraisemblablement pertinentes (cf. consid. 5.3.3 ci-avant).

6.2.3.1 *Inexistence d'un contrôle fiscal vis-à-vis de la recourante 1.*

Dans leur recours, la recourante 2 et le recourant 3 soutiennent que, si un contrôle fiscal est effectivement en cours vis-à-vis du recourant 3 – qui dit avoir contesté la proposition de rectification française du 6 décembre 2013 (cf. doc. 1 annexé à la pièce 14 du dossier de l'AFC; pièce 7 annexée au recours) – tel ne serait par contre pas le cas s'agissant de la

recourante 1. Sur la base des deux attestations du comptable de la recourante 1 du 13 juin 2014 (cf. doc. 2 et 3 annexés à la pièce 14 du dossier de l'AFC; pièces 8 et 9 annexées au recours), ainsi que du rapport sur la vérification de la comptabilité de la recourante 1 élaboré par les autorités fiscales françaises (cf. pièce 10 annexée au recours), les deux recourants soutiennent que l'imposition de la recourante 1 pour les années 2010 et 2011 n'aurait donné lieu à aucune contestation. Les déductions qu'a fait valoir la recourante 1 pour ces années auraient été reconnues par le fisc français, raison pour laquelle les informations les concernant, telles que requises dans la demande d'assistance administrative, seraient totalement dépourvues de pertinence (cf. recours, p. 2, 4 et 7 ss).

Dans leurs observations complémentaires du 11 mai 2015, ils affirment ensuite qu'en réalité les procédures fiscales seraient closes vis-à-vis non seulement de la recourante 2, mais aussi du recourant 3. En effet, pour le recourant 3, les phases contradictoires des deux procédures en "Examen de la Situation Fiscale Personnelle" pour les années 2009 à 2011 seraient closes (cf. lesdites observations, p. 2). Cette circonstance serait prouvée par le courrier du 25 novembre 2014 de l'autorité requérante française (cf. pièce 12 annexée aux observations complémentaires) ainsi que par l'avis juridique de Maître F._____ du 8 avril 2015 (cf. pièce 13 annexée aux observations complémentaires).

Ces affirmations ne sont toutefois aucunement étayées et le Tribunal de céans ne saurait leur accorder un quelconque crédit. Non seulement les recourants se contredisent dans leurs mémoires, mais en outre ils ne produisent aucun document du fisc français de nature à prouver leurs allégations. Il apparaît en effet surprenant que, devant l'AFC (cf. courrier du 20 mai 2014 [pièce 10 du dossier de l'AFC, p. 2] et devant le Tribunal de céans (cf. recours, p. 3), les recourants aient soutenu qu'un contrôle fiscal était pendant à l'égard du recourant 3 en France, pour finalement affirmer le contraire dans leurs observations complémentaires. Cela dit, ni le rapport, ni les deux attestations susdits ne suffisent pour retenir que contrôle fiscal de la recourante 1 serait terminé. En effet, les deux attestations – il s'agit de documents rédigés par le comptable de la recourante 1 et non de documents officiels du fisc français – ne constituent pas des preuves déterminantes. Quant au rapport, celui-ci n'indique rien quant aux déductions dont il est question et porte seulement sur l'impôt sur le revenu/les sociétés afférent aux années 2009/2010 et la TVA afférente aux années 2009/2010/2011 (cf. pièce 11 annexée au recours, p. 9). Le courrier de l'autorité requérante française

du 3 novembre 2014 faisant référence à la proposition de rectification du 6 décembre 2013, ne donne aucune indication au sujet de la fin éventuelle du contrôle fiscal pour les années 2010 à 2011 vis-à-vis du recourant 3 (cf. pièce 12 annexée aux observations complémentaires). L'avis juridique de Maître F._____ du 8 avril 2015 fait référence à toute une série de documents non produits par les recourants, censés prouver leurs allégations. Or, ne s'agissant pas d'un acte officiel, ce document à lui seul ne prouve rien (cf. pièce 13 annexée aux observations complémentaires). Il s'ensuit que les documents produits par les recourants n'excluent donc pas qu'un contrôle ou une révision soit actuellement en cours en France vis-à-vis de la recourante 1 et du recourant 3. Sur la base du principe de confiance, en l'absence de preuves contraires, il faut donc se fier au contenu de la demande d'assistance administrative. De ce fait, ce grief doit être rejeté.

6.2.3.2 *Indication incorrecte quant au domicile fiscal du recourant 3.*

La recourante 2 et le recourant 3 soutiennent ensuite que le domicile fiscal du recourant 3 serait en Suisse depuis le 1er janvier 2010, circonstance que l'autorité requérante française aurait toujours reconnue, comme ceci résulterait de la proposition de rectification du 6 décembre 2013 (cf. recours, p. 2 et 7 ss). Par ailleurs, son domicile suisse aurait été reconnu par les autorités suisses, puisqu'il serait taxé en Suisse de manière illimitée (cf. recours, p. 2, 4 et 7 ss). Pour finir, il aurait été établi que le recourant 3, salarié de la recourante 2, aurait séjourné moins de 183 jours par année en France et qu'il ne disposerait d'aucune base fixe sise en France, au même titre que la recourante 2 n'aurait pas d'établissement stable en France (cf. recours, p. 3 et 6). Pour cette raison, les informations contenues dans la demande d'assistance administrative seraient totalement fausses et violeraient le principe de la bonne foi. Cet argument figure également dans leurs observations complémentaires (cf. lesdites observations, p. 5 ss).

À ce sujet, il sied de relever ce qui suit. Un examen approfondi de la proposition de rectification montre qu'en réalité l'autorité requérante française a seulement constaté la revendication de la part du recourant 3 d'un domicile fiscal suisse au titre des années 2010 et 2011, à compter du 1er janvier 2010 au plus tôt, sans pour autant le reconnaître formellement (cf. doc. 1 annexé à la pièce 14 du dossier de l'AFC, p. 5 et 28; pièce 7 annexée au recours, p. 5 et 28). Dans la demande d'assistance administrative du 30 décembre 2013, l'autorité requérante française mentionne pour le recourant 3 une adresse en France, tout en précisant qu'il s'agit d'une adresse "*jusqu'en mai 2010*". Cette circonstance laisse penser que

l'autorité requérante française a tenu compte du changement d'adresse du recourant 3, sans pour autant considérer qu'il a déplacé son domicile en Suisse. Cela étant, rien au dossier ne permet de suivre les conclusions du recourant 3 qui, n'étant pas circonstanciées, demeurent des simples allégations. Aucun élément du dossier ne prouve en effet qu'il soit fiscalement domicilié en Suisse, ni qu'il paye les impôts en Suisse ou qu'il ait séjourné en France moins de 183 jours. Le seul indice en faveur d'un domicile fiscal suisse est donné par l'extrait du Registre de commerce de la recourante 2, dont il résulte qu'il serait domicilié en Suisse à partir du 17 mai 2010 (cf. ledit extrait; doc. 1 annexé à la pièce 14 du dossier de l'AFC, p. 5; pièce 7 annexé au recours, p. 5). Or, à lui seul, un tel document n'a pas valeur de preuve d'un domicile en Suisse.

En définitive, rien ne conduit le Tribunal de céans à douter de la véracité des informations contenues dans la demande d'assistance administrative relatives à la qualité de résident français du recourant 3, qui doivent donc être considérées comme correctes, en application du principe de la confiance. Ce n'est que si la personne concernée parvient à prouver un domicile différent de celui indiqué par l'autorité requérante française, que le Tribunal de céans considère les informations contenues dans la demande d'assistance administrative comme erronées (cf. consid. 5.2.6 ci-avant). Or, en l'espèce, ce n'est pas le cas du recourant 3. Par conséquent, on ne saurait retenir une violation du principe de la bonne foi. Ce grief doit donc être rejeté.

6.2.3.3 *Non-conformité de la requête française à la CDI-F.*

La recourante 2 et le recourant 3 considèrent que la demande d'assistance administrative serait contraire à la CDI-F. À leur avis, la demande avait pour seule finalité l'imposition du recourant 3 sur le montant des prestations de services facturées par la recourante 2 à la recourante 1 en appliquant l'art. 155 A du Code général des impôts français, ce qui contreviendrait à l'art. 7 CDI-F et aussi aux art. 16 et 17 CDI-F (cf. recours, p. 5 s.; observations complémentaires du 11 mai 2015, p. 3 ss).

À ce propos, le Tribunal de céans relève que rien dans l'état de fait de la demande d'assistance administrative ne permet de parvenir à cette conclusion. Le but fiscal est clairement indiqué : les informations requises visent à "[…] *apprécier la réalité et la normalité des transactions entre les deux entités [soit la recourante 1 et la recourante 2] et identifier le bénéficiaire réel des sommes versées* […]". En présence de relations juridiques aussi étroites que celles existant entre les trois recourants, il n'est pas surprenant que l'autorité requérante française requiert des

informations sur la recourante 2 pour apprécier la correcte imposition de la recourante 1 et – si les conditions sont remplies – également du recourant 3 en France. Les impôts visés par la demande d'assistance administrative, soit l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, sont couverts par la CDI-F, de sorte qu'on ne voit pas en quoi cette convention serait violée. Le Tribunal ne parvient à aucune autre conclusion à la lumière du courrier du 25 novembre 2014 de l'autorité requérante française (cf. pièce 12 annexée aux observations complémentaires) : ce document ne fait qu'indiquer dans quelle mesure l'art. 155 A du Code général des impôts français trouve application vis-à-vis du recourant 3 en rapport avec l'art. 17 CDI-F. Or, à lui seul, ce document ne suffit pas pour affirmer qu'en réalité la France ne viserait que l'imposition du recourant 3, en contradiction avec la CDI-F, ou que la demande d'assistance française violerait la CDI-F. Il s'ensuit que ce grief doit être rejeté.

6.2.3.4 *Violation de l'interdiction de la pêche aux renseignements.*

La recourante 2 et le recourant 3 considèrent que la demande d'assistance administrative, fondée sur un état de fait erroné, violerait le principe de l'interdiction des "fishing expeditions" (cf. recours, p. 10).

Cela étant, contrairement à ce qu'indiquent les recourants, la demande d'assistance administrative ne s'apparente pas à une tentative de pêche aux renseignements. Au contraire. Il s'agit d'un état de fait complet et précis. Les relations complexes entre les parties sont telles que l'autorité requérante française demande justement des informations pour "[…] *apprécier la réalité et la normalité des transactions entre les deux entités [soit la recourante 1 et la recourante 2] et identifier le bénéficiaire réel des sommes versées* […]". Cela dit, la qualification du recourant 3 comme "salarié dirigeant" de la recourante 1, si d'aventure elle devait s'avérer erronée – question qui ne doit pas être examinée par le Tribunal de céans – n'est pas suffisante pour retenir qu'il s'agisse ici d'une "*fishing expedition*". Les exigences posées quant au descriptif des faits sont très souples, raison pour laquelle on ne saurait être trop sévère en l'absence de fautes manifestes ou de contradictions apparentes (cf. consid. 5.3.3 ci-avant). Sur ce point le recours doit donc être rejeté.

6.2.3.5 *Non-pertinence vraisemblable des renseignements demandés.*

L'argumentation développée par la recourante 2 et le recourant 3 vise également à démontrer l'absence de pertinence des informations requises. Comme l'on vient de voir, leurs arguments ne leur sont toutefois d'aucune aide, exception faite pour ce qui concerne la communication du

taux et du quantum de l'impôt payé par la recourante 2 en Suisse, que l'autorité inférieure n'entendait de toute façon pas communiquer, ainsi que le régime fiscal applicable à cette dernière (cf. consid. 6.2.2 ci-avant). Cela étant, de l'avis de la recourante 2 et du recourant 3, le caviardage de ces informations dans les états financiers 2010 et 2011 ne serait pas suffisant. En effet, à partir des statuts de la recourante 2 et de ses états financiers, l'on pourrait aisément déduire le montant des impôts payés/provisionnés. Pour cette raison, ils s'opposent à la transmission de ces documents à l'autorité requérante française (cf. recours du 5 décembre 2014, p. 11 s.).

À ce propos, le Tribunal de céans relève que l'autorité inférieure envisage de transmettre à l'autorité requérante française les informations citées sous la lettre K dans la partie en fait du présent jugement, en lui fournissant en particulier les documents suivants :

- une copie de l'extrait du Registre du commerce du canton de X._____ relatif à la recourante 1;
- une copie des statuts de la recourante 1 au 11 juillet 2005 et au 15 juin 2001;
- une copie des bilans et comptes de résultats au titre des années 2010 et 2011 de la recourante 1, non sans avoir caviardé les montants d'impôts qui y figurent.

Dans la mesure où les trois recourants sont étroitement liés entre eux, il est normal que l'autorité requérante française veuille obtenir ces documents et les informations requises pour procéder au contrôle fiscal de la recourante 1 et du recourant 3. La transmission desdits documents peut en effet lui permettre non seulement de contrôler si la recourante 2 existe réellement, mais aussi d'évaluer indirectement la relation avec la recourante 1 (relation société mère – société fille; flux de capitaux entre ces deux entités). Cela étant, il doit être donné raison aux recourants sur le point suivant : le caviardage à opérer dans les comptes de pertes et profits ne doit pas seulement porter sur le poste "*impôts et taxes*" mais également sur la ligne suivante "*Résultats de l'exercice*", à défaut de quoi il est aisé de déduire le montant caviardé. L'autorité inférieure aura donc soin de transmettre les états financiers caviardés en conséquence.

7.

Lorsqu'une demande d'entraide répond aux conditions de contenu et de forme, il appartient à l'autorité requise de la mettre en œuvre. Sur ce point également, celle-ci doit suivre les règles qui découlent du droit interna-

tional et du droit interne (cf. consid. 7.1 ci-après). En d'autres termes, il s'agit de vérifier si à la lumière du droit international et du droit suisse les informations que l'autorité inférieure envisage de transmettre à l'autorité requérante française pouvaient être recueillies en Suisse et être par la suite transmises à cette dernière (cf. consid. 7.2 ci-après).

7.1 À ce propos, dans l'arrêt A-3294/2014 du 8 décembre 2014, le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de préciser que l'AFC doit respecter les règles et les limites du droit suisse lorsqu'elle demande des renseignements dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, sous réserve des exceptions résultant du droit international (cf. consid. 2.4.1 s. de l'arrêt précité). Cette conclusion découle en particulier de l'art. 28 par. 3 CDI-F, lequel correspond au texte du Modèle CDI OCDE (cf. art. 26 par. 3 Modèle CDI OCDE) :

> 3. Les dispositions des par 1 et 2 [qui, respectivement, établissent le principe de l'entraide et imposent le secret aux autorités concernant les renseignements échangés] ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation :
>
> a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant;
>
> b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant;
>
> c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

En vertu de cette norme, l'autorité requise doit en effet prendre les mêmes mesures que celles qu'elle prendrait si elle agissait pour elle-même, en vertu de son droit interne (cf. consid. 2.4.2 de l'arrêt précité). L'art. 8 al. 1 LAAF confirme le principe établi par le droit international. Cette disposition prévoit que, pour obtenir des renseignements, seules sont autorisées les mesures prévues par le droit suisse qui pourraient être prises en vue de la taxation et de la perception des impôts visés par la demande. Ce principe est encore confirmé à l'art. 13 al. 1 let. a LAAF au sujet des mesures de contrainte. Celles-ci ne peuvent être ordonnées que si le droit suisse prévoit l'exécution de telles mesures (cf. MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in : BSK, Internationales Steuerrecht, ch. 351 ad art. 26 Modèle CDI OCDE; arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.4.2 et les réf. cit.). En sus, il faut aussi tenir compte de l'art. 28 par. 5 CDI-F, lequel prévoit une exception à ce principe (à ce propos, cf. consid. 2.4.3 de l'arrêt précité).

Cela étant, le principe qui vient d'être énoncé – découlant également du principe de proportionnalité – implique en particulier que l'AFC doit respecter les limites découlant de l'art. 127 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), lorsqu'il n'existe pas de soupçons relatifs à la commission d'une infraction pénale fiscale selon le droit suisse (cf. consid. 3.3.4 et 2.4.4 de l'arrêt précité).

7.2 En l'espèce, l'autorité inférieure envisage de transmettre à l'autorité requérante française des documents et des informations provenant, d'une part, de l'administration fiscale X._____ (cf. consid. 7.2.1 ci-après) et, d'autre part, de la recourante 2 elle-même (cf. consid. 7.2.2 ci-après). Dans ces circonstances, il convient de distinguer les éléments provenant de ces deux sources.

7.2.1 En ce qui concerne les renseignements et documents fournis par l'administration fiscale X._____, ceux-ci ne sont pas soumis aux limites de l'art. 127 LIFD. La collaboration entre autorités fiscales est régie par l'art. 111 LIFD, qui autorise en particulier les autorités à consulter leurs dossiers fiscaux respectifs, en permettant ainsi un échange de renseignements très large (cf. MARTIN ZWEIFEL, in : Zweifel/Athanas [éd.], Bundesgestz über die direkte Bundessteuer (DBG) : Art. 83-222, 2e éd. 2008, n° 4, 10 ad art. 111 LIFD; ANDREA PEDROLI, in: Yersin/Noël [éd.], Impôt fédéral direct : Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n° 4 ad art. 111 LIFD). Cet échange doit s'étendre aussi à la consultation du dossier de personnes autres que le contribuable visé par la procédure qui donne lieu à la requête d'assistance ("*la personne concernée*"), faute de quoi l'art. 111 LIFD serait sans grande portée (cf. le texte de l'article, selon lequel les autorités doivent se communiquer "*toute information utile*" et permettre à leurs homologues de consulter "*les dossiers fiscaux*"). Autrement dit, l'art. 111 LIFD permet à une autorité fiscale cantonale de consulter le dossier que détient une autre autorité fiscale cantonale au sujet d'un tiers à la procédure. L'assistance entre autorités cantonales est toutefois subordonnée à la condition que les renseignements requis puissent être utiles à l'autorité requérante (cf. art. 111 LIFD). En matière internationale, cette limite est formulée différemment, puisque les renseignements requis doivent être "vraisemblablement pertinents" (cf. consid. 5.2.2 ss ci-avant). Or, sur le fond, les deux notions sont manifestement équivalentes, la question de l'existence d'éventuelles divergences pouvant ici rester ouverte (cf. arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 consid. 11; MICHAEL BEUSCH/RALF IMSTEPF, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Kommentar zum schweizeri-

schen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, n. 16 ad art. 75 LTVA).

En résumé, une autorité cantonale peut demander à une autre autorité cantonale de lui fournir des renseignements tirés du dossier fiscal d'une personne quelconque, pour autant que la demande ait une utilité pour la taxation d'un assujetti. Il n'y a pas de raison d'être plus restrictif en matière d'assistance administrative internationale fondée, comme c'est le cas ici, sur une disposition comparable à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (cf. OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète [avec un commentaire article par article], Paris 2012; différentes versions de ce document étant disponibles sur le site internet : www.ocde.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales; cf. arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 consid. 11).

Saisie d'une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale, l'AFC est ainsi en droit selon la législation suisse d'avoir accès aux informations dont disposent les administrations cantonales à propos de personnes autres que la personne concernée par la demande d'assistance (cf. arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 consid. 11). Sous réserve de ce qui a été indiqué au sujet du taux et du quantum d'impôt payé par la recourante 2 en Suisse, ainsi que le régime fiscal applicable à cette dernière (cf. consid. 6.2.2 et 6.2.3.5 ci-dessus), les renseignements fournis par l'administration fiscale du canton de X._____ au sujet de la recourante 2 peuvent donc être transmis à la France, puisque, comme cela a déjà été relevé (cf. consid. 6.2.1 et 6.2.2.5 ci-avant), ceux-ci paraissent vraisemblablement pertinents pour la taxation de la personne concernée.

7.2.2 Inversement, en ce qui concerne les informations requises par l'AFC directement auprès de la recourante 2, celles-ci doivent entrer dans le cadre de ce qui est admissible au sens de l'art. 127 LIFD, lequel permet à l'administration de demander à un tiers qu'il établisse une attestation sur les prestations qu'il a effectuées en faveur d'un contribuable (cf. art. 127 al. 1 let. e et 127 al. 2 LIFD). En revanche, cette disposition n'autorise pas l'administration à demander à ce tiers des informations sur sa propre situation, en-dehors des relations qu'il entretient avec le contribuable (en matière d'entraide, "le contribuable" est "la personne concernée" (cf. arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 consid. 12).

En l'occurrence, la recourante 2 quand bien même elle est désignée comme personne concernée dans la demande d'assistance administrative, n'est pas contribuable en France, mais uniquement un détenteur d'informations, soit un tiers. Ainsi, au sens de l'art. 127 LIFD, la recourante 2 ne saurait être tenue que d'attester des prestations qu'elle a effectuées en faveur de la recourante 1 et du recourant 3, ce qui revient à répondre à la question posée à la let. b (deuxième question) du chiffre 6 de la demande d'assistance administrative française du 30 décembre 2013"[…] *Pour la période 2010-2011, la société suisse a-t-elle versé des revenus [au recourant 3] (traitements et salaires, honoraires, ou autres* […]". Les autres informations qui lui ont été demandées par l'autorité inférieure en rapport avec les let. a, b (première question), c, d et e du chiffre 6 de ladite demande sortent du cadre de l'art. 127 LIFD et ne peuvent donc être transmises à l'autorité requérante française. La décision attaquée devrait donc être réformée et la mention des informations obtenues directement de la recourante 2 supprimée de la liste des informations à transmettre. Cela dit, cette restriction n'a pas d'effets concrets sur le contenu des informations transmises à la France, la totalité de celles-ci ressortant directement des indications et des documents transmis par l'administration fiscale du canton de X._____ soit, en particulier, des états financiers de la recourante 2 (cf. pièce 5 du dossier de l'AFC). Le cas d'espèce se différencie sur ce point de l'arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 (cf. consid. 12 de l'arrêt précité). Par ailleurs dans la mesure où des noms de tiers apparaissent dans ces documents, accessibles au public (notamment, l'extrait du Registre de commerce), aucun caviardage ne s'impose. De ce fait, toute information dont il est question au ch. 2 du dispositif de la décision attaquée pourra être transmise à l'autorité requérante française.

8.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à admettre partiellement les trois recours, dans la mesure où le régime fiscal applicable à la recourante 2 ne doit pas être transmis à l'autorité requérante française et où un caviardage plus étendu doit être opéré dans les états financiers destinés à être transmis (cf. consid. 6.2.2 et 6.2.3.5 ci-avant). Pour le surplus, les trois recours doivent être rejetés.

Compte tenu de l'admission partielle sur un point secondaire du litige, et du fait que pour le reste et même pour l'essentiel, les conclusions des recourants se révèlent mal fondées, les frais de procédure n'ont pas à être réduits même partiellement (cf. arrêt du TAF A-427/2013 du 21 novembre 2013 consid. 9.1). Dès lors, ils doivent être mis solidaire-

ment à la charge des trois recourants, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). Sur la base du dossier, de la complexité de la cause et des actes d'instruction effectués par le Tribunal de céans, ceux-ci sont fixés à Fr. 21'000.-- au total, comprenant l'émolument judiciaire et les débours. Ce montant est entièrement imputé sur l'avance de frais de Fr. 21'000.-- déjà fournie par ces derniers (soit Fr. 7'000.-- pour la recourante 1, Fr. 7000.-- pour la recourante 2 et Fr. 7000.-- pour le recourant 3). Dans ces conditions, il n'y a pas lieu d'octroyer de dépens aux recourants (cf. art. 7 FITAF *a contrario*).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Les trois recours sont admis partiellement au sens des consid. 6.2.2 et 6.2.3.5. Pour le surplus, les trois recours sont rejetés.

2.
Les frais de procédure sont fixés à Fr. 21'000.--. Ce montant est mis solidairement à la charge des trois recourants et entièrement imputé sur l'avance de frais de Fr. 21'000.-- déjà versée par ces derniers.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :	La greffière :
Marie-Chantal May Canellas	Sara Friedli

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. 84*a*, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :