



Cour I

A-1146/2019, A-1147/2019

Arrêt du 6 septembre 2019

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Michael Beusch, Raphaël Gani, juges,
Maeva Martinez, greffière.

Parties

1. A. _____,
2. B. _____,
les deux représentés par
Maître Olivier Cherpillod et Maître Laurent Kern,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a Le ***, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité française) adressa deux demandes d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Dites demandes étaient fondées 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 (ci-après : CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91), tel que modifié par l'Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant ; également publié au RS 0.672.934.91 ; RO 2010 5683).

Dans ses requêtes, l'autorité requérante exposa procéder à l'examen de la situation fiscale de Monsieur A._____. L'autorité française indiqua que, d'après les informations à sa disposition, Monsieur A._____ serait titulaire de comptes bancaires ouverts en Suisse et non déclarés en France. Les demandes des autorités françaises visaient ainsi à connaître le montant des avoirs et des revenus non déclarés à l'administration fiscale française par Monsieur A._____, ces renseignements étant nécessaires pour établir le montant des impôts éludés.

A.b L'autorité requérante adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2017 [le texte ci-dessous correspond à la retranscription faite par l'AFC dans la décision finale du 4 février 2019, cf. let. D] :

Première demande :

*a) Pour le compte n° *** détenu auprès de la banque C._____, veuillez communiquer :*

- les états de fortune aux 1^{ers} janvier des années 2012 à 2017 ;

- les relevés de compte sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2017, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values, etc.) ;

- la copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;

- en cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.

b) Veuillez indiquer les références des autres relations bancaires auprès de la banque C. _____ dont Monsieur A. _____ serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant droit économique ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'un droit de signature.

c) Veuillez communiquer les éléments demandés à la lettre a) pour les relations bancaires visées à la lettre b).

Deuxième demande :

a) Pour le compte n° *** détenu auprès de la banque D. _____, veuillez communiquer :

- les états de fortune aux 1^{ers} janvier des années 2012 à 2017 ;

- les relevés de compte sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2017, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values, etc.) ;

- la copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;

- en cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.

b) Veuillez indiquer les références des autres relations bancaires auprès de la banque D. _____ dont Monsieur A. _____ serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant droit économique ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'un droit de signature.

c) Veuillez communiquer les éléments demandés à la lettre a) pour les relations bancaires visées à la lettre b).

B.

B.a Par ordonnances de production du 13 août 2018, l'AFC requit les banques C. _____ et D. _____ de fournir les documents et renseignements demandés. Elles furent également priées d'informer Monsieur A. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par courriers des 24 et 31 août 2018 ainsi que des 7 et 14 septembre 2018, les banques C._____ et D._____ transmettent les informations demandées à l'autorité inférieure. Dans ce contexte, elles indiquent avoir été en mesure d'informer Monsieur A._____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

C.

C.a Par courriers des 11 et 20 septembre 2018, Maître Olivier Cherpillod indiqua avoir été mandaté pour représenter Monsieur A._____ ainsi que Madame B._____. Il sollicite de l'AFC la consultation des pièces du dossier.

C.b Par courriel du 11 octobre 2018, l'AFC notifie à Monsieur A._____ et Madame B._____, par l'intermédiaire de leur représentant, les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre aux autorités françaises. Elle leur impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit et remet l'intégralité des pièces du dossier.

C.c En date du 16 novembre 2018, Maître Olivier Cherpillod transmet ses observations en s'opposant à tout envoi d'informations aux autorités requérantes.

D.

Par décisions finales du 4 février 2019, notifiées à Monsieur A._____ en tant que personne concernée et à Madame B._____ en tant que personne habilitée à recourir, l'AFC accorde l'assistance administrative aux autorités françaises.

E.

E.a Monsieur A._____ et Madame B._____ (ci-après : les recourants) ont déféré les décisions finales de l'AFC du 4 février 2019 au Tribunal administratif fédéral le 6 mars 2019. Ils concluent principalement, sous suite de frais et dépens, à la réformation des décisions du 4 février 2019 en ce sens que l'assistance administrative concernant les recourants ainsi que la transmission de tout renseignement sont refusées. Subsidièrement, ils concluent à l'annulation des décisions du 4 février 2019 ainsi qu'au renvoi du dossier à l'AFC pour nouvel examen et nouvelle décision.

E.b Les recourants invoquent, en substance, que les demandes violent les principes de la confiance, de subsidiarité ainsi que de la pertinence vraisemblable.

F.

Le Tribunal de céans a, par décision incidente du 12 mars 2019, joint les deux causes (A-1146/2019 et A-1147/2019) sous le numéro de référence A-1146/2019.

G.

Dans sa réponse du 2 mai 2019, l'AFC conclut au rejet du recours. Elle soutient en particulier que les demandes d'assistance administrative ne violent aucun des principes invoqués par les recourants.

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 (cf. 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]).

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). Déposées les ***, les demandes d'assistance litigieuses entrent 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).

1.2 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), les recourants disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

1.3 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une

fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

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

1.4

1.4.1 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 ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

1.4.2 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 122 V 157 consid. 1a et ATF 121 V 204 consid. 6c).

2.

2.1

L'assistance administrative avec la France est 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 2014, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; 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, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent aux présentes demandes (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). 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 (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1).

2.1.1 Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195, FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). La question de savoir si cet Accord s'applique ici peut toutefois demeurer ouverte, puisque les modifications apportées concernent des points qui n'ont pas de lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce, ni d'incidence sur le sort du recours (cf. arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié in : ATF 143 II 202 mais in RDAF 2017 II 336 ; pour ces développements, cf. ég. arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.2).

2.2 La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (pour la version en vigueur avant la modification du 25 juin 2014, RO 2010 5683, 5688 s.), à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations ; arrêts du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à

démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

2.3

2.3.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 mais in RDAF 2017 II 336 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec les réf. citées). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée dans cette disposition a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas 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. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est ainsi la clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.1).

2.3.2 Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; sur la condition de la bonne foi, consid. 2.4 ci-après). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance

administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, ATF 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes (cf. arrêt du TAF A-5719/2018 du 3 septembre 2019 consid. 5).

2.4

2.4.1 Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.1 avec les réf. citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018]).

2.4.2 La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4), 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 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3).

2.5 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux

renseignements [« fishing expedition »] ; ATF 143 II 136 consid. 6, 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.3). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe 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 (arrêts du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF], A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.3, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF] et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3).

2.6 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018]). Cela a été encore précisé dernièrement par le TAF (cf. arrêt A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.6 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 avec les réf. citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018]).

2.7

2.7.1 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206

consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.7 et A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.1 [décision attaquée devant le TF]).

2.7.2 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêt du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.2 [décision attaquée devant le TF]). En outre, le fait que l'Etat requérant soit déjà en possession de certaines informations ne fait pas obstacle à l'octroi de l'assistance, les informations litigieuses pouvant par exemple servir à vérifier si celles déjà fournies sont correctes ou crédibles (ATF 143 II 185 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.7.3 et A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 3.3.2 et 3.2.3). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 2.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.2 [décision attaquée devant le TF]).

2.8 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 2.3 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

3.

En l'espèce, la Cour examinera la forme des demandes (consid. 4 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (consid. 5 ci-après).

4.

Sur le plan formel, le Tribunal constate que les demandes d'assistance contiennent la liste des informations nécessaires à leur recevabilité. Elles mentionnent en effet le nom de la personne visée par le contrôle mené par les autorités requérantes (ch. 4), à savoir le nom du recourant ; le nom et l'adresse des détenteurs d'informations (ch. 5) ; la période visée par les demandes (ch. 7), soit du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2017 ; l'objectif fiscal fondant les demandes (ch. 7) ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 10).

5.

5.1 Au moyen d'un premier grief, les recourants allèguent que le principe de la confiance serait violé. A l'appui de leur argument, ils avancent que les demandes contiendraient des contradictions manifestes puisque, à l'inverse de ce qu'affirment les autorités françaises dans leur requête, le recourant aurait déclaré ses comptes bancaires détenus en Suisse.

5.1.1 La Cour de céans rappelle à cet égard que le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI. En vertu du principe de la confiance, la bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, 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. Au nom du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes. Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi (cf. consid. 2.4 ci-avant).

5.1.2 Certes, il ressort de l'examen des pièces du dossier que le recourant a effectivement déclaré, le compte bancaire n° ***, la relation bancaire n° *** ainsi que le compte bancaire n° *** détenus respectivement au sein des banques D. _____ et C. _____. Cela étant, il ressort des requêtes litigieuses que les autorités françaises cherchent à établir l'éventuelle existence d'autres comptes bancaires, qui n'auraient quant à eux pas été déclarés. Or, la Cour de céans constate qu'il ne ressort pas des pièces apportées par les recourants que le compte bancaire n° *** ouvert au sein de la banque C. _____ – sur lequel le recourant détient une procuration – ait fait l'objet d'une déclaration auprès des autorités françaises. Cette constatation réduit, à elle seule, à néant l'argument des recourants selon lequel les comptes visés par la requête auraient été correctement déclarés. De surcroît, le Tribunal de céans relève que les autorités requérantes souhaitent également obtenir les relevés bancaires des comptes dont le recourant serait directement ou indirectement titulaire dans le but de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés. Il apparaît qu'aucun relevé bancaire n'a été fourni par le recourant aux autorités françaises. Dans ce contexte, l'on ne saurait considérer que les autorités requérantes étaient de mauvaise foi en indiquant que le recourant n'a pas satisfait à ses obligations déclaratives en ce qui concerne les comptes bancaires objets des demandes d'assistance administrative litigieuses. Ainsi, les allégations des autorités françaises ne sauraient être mises en doute, faute pour les recourants d'avoir apporté des éléments établis qui prouveraient que la demande contiendrait des contradictions manifestes.

Le grief des recourants est donc rejeté.

5.2 Dans un second grief, les recourants avancent que les autorités françaises auraient violé le principe de subsidiarité.

5.2.1 En premier lieu, il est reproché à l'autorité requérante de ne pas avoir utilisé tous les moyens procéduraux à sa disposition pour obtenir les renseignements requis, plus particulièrement de ne pas avoir demandé au recourant de fournir les relevés de ses comptes bancaires détenus en Suisse. Les recourants poursuivent leur allégation en avançant qu'au vu des démarches entreprises de manière spontanée par le recourant en 2015 (cf. Recours du 6 mars 2019, bordereau de pièces, pièce 2, courrier adressé au Service traitement des déclarations rectificatives), il est fort à parier que celui-ci aurait transmis les relevés bancaires de ses comptes s'il avait été invité à le faire par les autorités françaises.

En l'espèce, les autorités requérantes ont expressément mentionné dans le courrier d'accompagnement de leurs requêtes que « les moyens de collecte du renseignements, prévus par notre procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés », et ce, conformément aux exigences du ch. XI par. 1 du Protocole additionnel de la CDI CH-FR. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance (cf. consid. 2.4.1 ci-avant), les allégations et les pièces apportées par les recourants ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation des autorités françaises – figurant sur le courrier d'accompagnement des requêtes – confirmant l'épuisement des voies internes.

Par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève que les recourants ne sauraient refuser de transmettre des informations à la France par la voie de l'assistance administrative internationale sous prétexte qu'ils les auraient transmises spontanément s'ils avaient été invités à le faire. A cela s'ajoute que l'argument des recourants – selon lequel le recourant n'aurait pas été invité à produire ses relevés bancaires – est contraire aux déclarations de l'autorité requérante auxquelles il y a lieu de se fier eu égard au principe de la confiance (« Malgré une demande formulée par l'administration fiscale française lors du contrôle pour connaître les revenus générés par ce compte ainsi que le montant des avoirs au 1^{er} janvier sur la période vérifiée, le contribuable n'a fourni aucune de ces informations », cf. requêtes des autorités françaises du ***, ch. 9). De surcroît, il est rappelé ici que le principe de subsidiarité ne requiert de toute manière pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et qu'il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (cf. arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3).

Au vu de ces différents éléments, force est de constater que le principe de subsidiarité n'est pas violé. Il découle ainsi de ce qui précède que le grief des recourants doit être rejeté.

5.2.2 Dans un deuxième volet de leur grief ayant trait à la violation du principe de subsidiarité, les recourants invoquent qu'en incluant l'année 2017 dans leurs requêtes, les autorités françaises violeraient le principe de subsidiarité compte tenu du fait que le recourant disposerait encore de la possibilité de modifier sa déclaration d'impôts relative à cette période fiscale.

La Cour de céans rappellera ici que contrôler le respect du principe de subsidiarité consiste à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. Pour examiner si tel est le cas, il faut donc – logiquement – se placer au moment de la formulation de la demande. Cela ressort du reste aussi de la formulation du ch. XI du Protocole additionnel à la CDI CH-FR (« après que »). En effet, peu importe que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales. Le principe de la subsidiarité n'est donc pas remis en cause si le contribuable visé par la demande d'assistance administrative décide, alors que la procédure d'assistance est pendante, de transmettre, spontanément ou sur la base d'une convention, à l'autorité requérante des informations qui correspondent aux renseignements requis (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1).

En l'espèce, l'argument invoqué par les recourants revient à dire que le principe de subsidiarité ne serait pas respecté puisque le recourant serait habilité – après le dépôt de la requête – à fournir des informations directement aux autorités françaises par le biais d'une modification de sa déclaration d'impôts. Or, comme mentionné ci-avant, l'examen du respect du principe de subsidiarité s'effectue au moment du dépôt de la requête. Les éventuelles informations transmises subséquentement par le contribuable aux autorités requérantes n'ont ainsi aucune influence dans l'examen du respect dudit principe. En l'espèce, il ressort de l'examen des pièces du dossier que le délai pour déposer la déclaration d'impôts relative à l'année 2017 était échu au moment où les autorités requérantes ont requis l'assistance administrative des autorités suisses (cf. Recours du 6 mars 2019, bordereau de pièces, pièces 8, 13 et 16). Le présent cas se distingue donc diamétralement de l'arrêt A-3482/2018 du 5 août 2019 (consid. 8). Partant, l'argument invoqué ici par les recourants n'altère en rien la vision du Tribunal de céans quant au respect du principe de subsidiarité par l'autorité requérante telle qu'exposée ci-avant (cf. consid. 5.2.1). Le grief des recourants doit donc être rejeté.

5.3 Au moyen d'un troisième grief, les recourants contestent la vraisemblable pertinence des informations relatives au compte bancaire n° *** dont la recourante est titulaire et ayant droit économique et sur lequel le recourant – à savoir la personne concernée par la requête – dispose d'une procuration. A l'appui de leur grief, ils invoquent que ces informations ne seraient vraisemblablement pas pertinentes dès lors qu'il n'existerait

aucun indice suggérant que les avoirs placés sur ce compte seraient à la disposition du recourant.

Le Tribunal de céans rappelle ici que la Haute Cour a déjà eu l'occasion de juger que les informations relatives à des comptes bancaires sur lesquels les contribuables visés par la demande ne disposent que d'une procuration, sans même être ayant droit économique ou titulaire, remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-FR, dès lors que l'autorité requérante demande ces informations (arrêts du TF 2C_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.2 et 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436 mais in RDAF 2016 II 374). En l'occurrence, les autorités françaises ont expressément requis que leur soit transmis « les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique [...] ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration » (cf. requêtes des autorités françaises du ***, ch. 10, question b). Le Tribunal de céans relève qu'il est sans importance que le terme « procuration » ait été modifié par l'autorité inférieure dans ses décisions finales par le terme « droit de signature ». Au vu de la jurisprudence et du libellé sans équivoque des demandes, la pertinence vraisemblable des informations relatives au compte bancaire n° *** ne peut être remise en question.

Au vu de ce qui précède, le grief des recourants est rejeté.

5.4 Pour le surplus, rien ne laisse penser – et les recourants ne le prétendent pas – que les autres conditions matérielles de l'assistance administrative ne sont pas respectées.

5.5 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

6.

6.1 Les frais de procédure (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 2 al. 1 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]) sont arrêtés à Fr. 7'500.-. Ils sont mis à la charge des recourants, qui les supportent solidairement et à parts égales (art. 6a FITAF), et imputés sur l'avance de frais totale payée par ceux-ci de Fr. 7'500.-. Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

6.2 Aucune indemnité à titre de dépens n'est allouée aux recourants (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario). L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

7.

La présente décision, rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de Fr. 7'500 (sept mille cinq cent francs) sont mis à la charge des recourants. Ils seront imputés sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 7'500.-.

3.

Il n'est pas alloué d'indemnité 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 :

Annie Rochat Pauchard

Maeva Martinez

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. 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 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). 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 :