



Cour I
A-5893/2017

Arrêt du 8 octobre 2019

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Daniel Riedo, Annie Rochat Pauchard, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____ **SA**,
3. **C.** _____,
tous représentés par
Maître Olivier Péclard,
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

En [...] 2016, la Direction générale des finances publiques françaises (ci-après : l'autorité requérante, la DGFIP ou l'autorité française) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Dite demande était fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (RS 0.672.934.91 ; ci-après : CDI CH-FR), 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).

B. Dite demande mentionnait comme personne concernée en Suisse la société D._____, pour adresse E._____, à [...] et exposait ce qui suit :

« L'administration fiscale française effectue la vérification de la comptabilité de la C._____. La société C._____ détient un bien immobilier [...]. Son activité de location de bien immobilier est déficitaire depuis sa création.

Lors des opérations de contrôle, il est apparu que cette dernière n'avait qu'un seul client, la société F._____. Selon les informations détenues par l'administration fiscale française, la société F._____ n'agit pas pour son propre compte [...]. Par ailleurs, le montant des loyers impayés cumulés étaient de [...]. A la suite des interrogations du service de contrôle sur l'absence de démarches visant au recouvrement de cette créance, la société C._____ a reçu un virement de la société F._____ en règlement de tous les loyers dus au cours du contrôle. Dès lors, l'administration fiscale française a de sérieux doutes sur la réalité de l'activité commerciale de la société C._____.

[...]

Du fait de l'ensemble des circonstances très particulières de ce montage et de l'absence d'activité observée en France, l'administration fiscale française a de sérieux doutes sur la réalité de l'activité commerciale de la société C._____ et les renseignements demandés sont donc nécessaires pour établir le montage et définir les bénéficiaires effectifs des opérations.

L'administration fiscale souhaite connaître l'activité réelle de la société suisse D._____ et vérifier ses relations commerciales, économiques, voire patrimoniales, avec la société C._____».

La DGFIP adressa sur cette base à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2014 :

a) La société D. _____ est-elle connue des autorités suisses? Est-elle résidente fiscale de Suisse ?

b) Veuillez communiquer la composition de l'actionariat de la société suisse (nom, adresse, pourcentage de détention), l'identité et l'adresse des bénéficiaires effectifs ainsi que les statuts de la société.

C.

Par ordonnance de production du 18 janvier 2017, l'AFC requit la société E. _____ SA, par son administrateur président et délégué A. _____ et l'Administration fiscale cantonale du canton de [...], de fournir les documents et renseignements demandés. La société E. _____ SA, par son administrateur président et délégué A. _____, fut également priée d'informer la personne concernée 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.

Par courrier du 30 janvier 2017, A. _____ transmet à l'AFC les informations demandées. Dans ce contexte, il indiqua ne pas avoir transmis le courrier d'information destiné à la société C. _____ en estimant qu'il revenait à l'AFC de lui notifier ledit courrier directement à son siège social en France.

Par courrier du 14 février 2017, l'Administration fiscale cantonale [...] transmet à l'AFC les informations demandées.

Par courriers du 28 février 2017, l'AFC notifia à la société C. _____, à A. _____ et à la société B. _____ SA les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre aux autorités compétentes françaises, en leur impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

Par courrier du 9 mars 2017, la société C. _____, par l'intermédiaire de son représentant [...], remit ses observations à l'AFC. Par courrier du même jour, A. _____ remit ses observations à l'AFC, en indiquant agir en son nom et en celui de la société B. _____ SA. Tous les trois s'opposèrent ainsi à la transmission des informations requises.

A cette occasion, A. _____ demanda également à avoir accès au dossier. Par courriel du 13 mars 2017, [...] transmet à l'AFC la procuration attestant de ses pouvoirs de représentation pour la société C. _____. Par courrier du 17 mars 2017, l'AFC remit l'intégralité des pièces du dossier à A. _____. Par courrier du 30 mars 2017, ce dernier transmet à l'AFC ses

observations complémentaires, en indiquant prendre position en son nom, en celui de la société B. _____ SA et en celui de la société C. _____.

Par courrier du 25 août 2017, l'AFC notifia à la société D. _____ les informations telles qu'elle envisage de les transmettre aux autorités compétentes françaises, en lui impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit. Aucune prise de position n'est parvenue à l'AFC dans le délai imparti.

D.

Par courrier du 7 septembre 2017, la DGFIP informa la C. _____ d'une proposition de rectification dans le cadre d'une vérification de comptabilité, dans le sens d'une augmentation de la taxation pour l'année 2014 de [...]. Dite proposition devait être considérée comme acceptée par la société en l'absence de réponse dans un délai de 30 jours. La société ne contesta pas cette proposition de rectification.

E.

Par décision finale du 13 septembre 2017, l'AFC ordonna la transmission des informations recueillies aux autorités compétentes françaises. Le dispositif de cette décision mentionne ce qui suit :

«a) La société D. _____ est-elle connue des autorités suisses? Est-elle résidente fiscale de Suisse ?

Selon les informations fournies par l'Administration fiscale du canton de [...], la société D. _____ est inconnue des autorités fiscales suisses.

b) Veuillez communiquer la composition de l'actionnariat de la société suisse (nom, adresse, pourcentage de détention), l'identité et l'adresse des bénéficiaires effectifs ainsi que les statuts de la société.

Selon les informations fournies par A. _____, l'actionnaire unique de la société D. _____ est la société B. _____ SA, [...], laquelle détient 100% du capital-actions de D. _____. L'actionnaire unique de la société B. _____ SA, et à ce titre également bénéficiaire effectif de D. _____, est A. _____, [...]. Veuillez trouver ci-joint la copie des statuts de D. _____ (annexe). »

F.

Dite décision a été contestée par recours de la société C. _____, A. _____ et la société B. _____ SA (ci-après : les recourants) devant le Tribunal administratif fédéral en date du 16 octobre 2017.

Les recourant requièrent, sous suite de frais et dépens, principalement l'annulation de la décision entreprise et à ce qu'il soit constaté que la demande

d'assistance administrative litigieuse est irrecevable. Ils requièrent subsidiairement le rejet de dite demande d'assistance administrative.

G.

Par réponse du 4 décembre 2017, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens. Par réplique du 20 décembre 2017 les recourants persistent intégralement dans leurs conclusions prises dans le cadre de leur recours. Enfin, par duplique du 18 janvier 2018, l'autorité inférieure conclut une nouvelle fois au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

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 LAAF).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le 30 décembre 2016, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.2 Le recours déposé en temps utiles répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), les recourants ont au surplus pris part à la procédure devant l'autorité inférieure et disposent 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 Le requérant peut 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 ; 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 à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.1.1, 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-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.1.1, A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). 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) et ne concernent pas de points qui seraient en lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce (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 (cf. 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 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 ; pour

ces développements, arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 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). 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 (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 ; 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]).

2.3.3 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3). En particulier, les informations relatives à des comptes, dont les contribuables visés par la demande sont les ayants droit économiques ou pour lesquels ils sont titulaires d'une procuration, remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR (ATF 141 II 436 consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.3 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2).

2.3.4 En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF dispose que la transmission de renseignements relatifs à des personnes n'étant pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1^{er} janvier 2017, par l'ajout suivant : « lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la

transmission de renseignements » (RO 2016 5059 ; ATF 143 II 506 consid. 5.2.1 ; ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; voir arrêts du TAF A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 6, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.4.3).

Cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il ressortait déjà du message relatif à la version initiale de cette disposition (cf. Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative], FF 2015 5134 ainsi que le Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative, FF 2011 5783) et tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (ATF 143 II 506 consid. 5.2.1 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1 ; ATF 144 II 29 consid. 4.2.3), ainsi qu'appliqué par l'AFC dans sa pratique (arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.2).

2.3.5 Lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées (art. 3 let. a LAAF), mais aussi sur des *tiers non impliqués* au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; critique ANDREA OPEL, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in : Revue fiscale 71/2016 928, p. 942). La jurisprudence n'admet la transmission de noms de *tiers non impliqués* que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est *de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé* (arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1 et ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les réf. citées).

2.3.6 Tant dans l'ancienne que dans la nouvelle teneur de l'art. 4 al. 3 LAAF, les limites de la disposition doivent, cela dit, être comprises de manière restrictive ; l'élément déterminant reste la vraisemblable pertinence des informations à transmettre (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1, ATF 141 II 436 consid. 3.3 et 4.5 ; arrêt du TF 2C_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-6733/2015 du 29 juin 2017 consid. 5.6, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.4.2 et A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.5.1).

Il convient à ce stade d'adopter une approche plus casuistique, en rappelant des exemples jurisprudentiels intervenus dans le contexte d'application de l'art. 4 al. 3 LAAF, d'abord dans son ancienne teneur (consid. 2.3.6.1 ci-après), puis dans sa nouvelle teneur (consid. 2.3.6.2 ci-après). On gardera en mémoire que l'art. 4 al. 3 LAAF (actuel) pérennise une jurisprudence et une pratique antérieures (consid. 2.3.4 ci-avant).

2.3.6.1 Le Tribunal fédéral a ainsi jugé que les noms des titulaires d'une *procuration* (en l'occurrence l'épouse et les filles) sur les comptes bancaires détenus par une personne visée par la demande d'assistance administrative remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié in : ATF 141 II 436, mais in : Archives 84 p. 559 et traduit in : RDAF 2016 II 374 ; voir ég. arrêt du TF 2C_216/2015 du 18 novembre 2015 consid. 4.2 ; voir encore ATF 144 II 29 consid. 4.2.4).

En outre, la Cour suprême a considéré que les *relations concrètes d'une société dont le contribuable est l'ayant droit économique* peuvent être pertinentes (*relevant*) pour l'imposition de celui-ci ; tel peut en particulier être le cas si le contribuable visé par la demande domine économiquement (*wirtschaftliche Beherrschung*) la société détentrice des informations (ATF 141 II 436 consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.3 et TAF A-5149/2015 du 29 juin 2016 consid. 4.7.1 [décision confirmée par l'ATF 144 II 29]).

Le Tribunal fédéral a par ailleurs considéré que si des *informations concernant une société* pouvaient être pertinentes pour l'imposition du contribuable visé par la demande d'assistance, elles constituaient alors à tout le moins des renseignements vraisemblablement pertinents. Les informations ayant trait aux activités de la société, au nombre de ses employés et à ses locaux doivent à ce titre être transmis car ils sont propres à déterminer si la société dispose, ou non, d'une existence réelle (ATF 142 II 69 consid. 3.1 et 3.2 [actionnariat unique d'une société à responsabilité limitée sise en Suisse] ; arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.3 ; cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6).

L'ATF 142 II 161 se prononce sur les indications relatives à des *tiers non concernés (ou non impliqués)*. Ainsi, de l'avis de la Haute Cour, l'Etat requis doit supprimer les indications relatives auxdits tiers lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à

l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des *tiers non concernés* (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le Tribunal fédéral ajoute que, dans ce cas, les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont protégés ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; voir encore arrêt du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 3.4 en lien avec les art. 2 al. 2 let. c et 6 al. 2 let. a de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données [LPD, RS 235.1]).

Selon cette jurisprudence, les documents bancaires objets de la demande d'assistance administrative et, en particulier, la liste de transactions sur des comptes bancaires dont les contribuables sont titulaires, remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable. De l'avis du Tribunal fédéral, de tels documents révèlent les apports et les prélèvements enregistrés, les gains générés, ainsi que le montant et la nature des revenus perçus (versement de dividendes, revenu d'activité, plus-values, etc.) et sont donc de nature à permettre à l'autorité fiscale étrangère de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu des contribuables de son pays. La Haute cour rappelle ensuite que supprimer l'ensemble des noms des personnes non concernées figurant sur la liste des différentes transactions ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative, avant de confirmer la possibilité de caviarder d'autres noms, en particulier ceux des employés de banque qui seraient sans rapport avec la demande d'assistance (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). En lien avec la détermination du domicile fiscal du contribuable visé par la demande, le Tribunal fédéral a dès lors admis la transmissibilité de documents bancaires et la liste des transactions y afférentes comprenant l'identité de personnes ayant participé à ces transactions, dans la mesure où ces informations étaient de nature à donner des indications sur le lieu de séjour effectif du contribuable durant la période considérée (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2).

2.3.6.2 Il s'agit encore de présenter des exemples plus récents de cas rendus en application de l'art. 4 al. 3 LAAF.

En lien avec les *noms d'employés de banque*, la Haute Cour a retenu que si l'AFC renonce à supprimer les noms des collaborateurs de la banque qui fournit les renseignements, c'est parce qu'elle estime que leur identité est en lien avec la question fiscale formulée dans la demande ou, qu'à tout le

moins, ce renseignement a une certaine pertinence dans ce cadre qui justifie qu'il ne soit pas biffé. Le Tribunal fédéral ajoute que si tel est le cas, l'employé visé peut notamment faire valoir un intérêt digne de protection, d'une part, au sens de l'art. 48 PA et, d'autre part, le cas échéant, sous l'angle de la protection des données (cf. art. 25 LPD ; ATF 143 II 506 consid. 5.2.2 [en application de la Convention entre la Confédération suisse et les États-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu ; CDI-US, RS 0.672.933.61]).

Dans un arrêt plus récent encore, le Tribunal fédéral s'est penché sur la *transmission de données permettant d'identifier des employés de banque et l'avocat/notaire* figurant dans des documents. Ainsi, de l'avis de la Cour suprême, cette transmission suppose que les informations soient nécessaires pour appliquer les dispositions de la convention ou pour prévenir les fraudes et délits semblables portant sur un impôt visé par la CDI-US. Dans ce cas, elle a jugé, d'une part, que ces informations n'avaient rien à voir avec la question fiscale motivant les demandes et, d'autre part, que le caviardage du nom des employés de banque et de l'avocat/notaire ne rendait pas lesdites demandes inintelligibles ou leur ôtait une quelconque force probante. Le Tribunal fédéral a tout particulièrement précisé que, du point de vue de l'éventuelle amende fiscale dans l'Etat requérant, l'information relative à l'identité des tiers n'était pas nécessaire, au contraire de celle relative à leur existence et à leur intervention (ATF 144 II 29 consid. 4.3).

2.4 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; ATF 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; voir encore entre autres arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2 et 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, 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).

2.5 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-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018], 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]). 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]).

2.6 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel ; 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]).

3.

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (consid. 3.1 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (consid. 3.2 à 3.5 ci-après).

3.1 Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet le nom de la personne morale visée par le contrôle mené par les autorités requérantes, le nom et l'adresse du détenteur d'informations, la période visée par la demande, soit du 1^{er} janvier 2013 au

31 décembre 2014, l'objectif fiscal fondant la demande ainsi que la description des renseignements demandés. Force est ainsi de constater que la demande d'assistance dont il est question ici répond aux exigences formelles requises.

3.2

3.2.1 Au moyen d'un premier grief, les recourants allèguent que la requête litigieuse violerait les principes de subsidiarité et de la pertinence vraisemblable. A l'appui de leur argument, ils invoquent que les autorités requérantes auraient procédé à un contrôle de la comptabilité de la recourante 3 qui aurait abouti de manière définitive au mois de septembre 2017, soit avant que n'ait été rendue la décision dont est recours. Ce contrôle aurait abouti à une rectification de la taxation de la période fiscale 2014 qui, faute d'avoir été contestée dans les 30 jours suivants sa réception, serait entrée en force. Or, la requête française visant à déterminer la situation comptable de la recourante 3 pour les exercices 2013 et 2014 (cf. ch. 5 de la demande), elle serait ainsi devenue sans objet. En effet, l'autorité requérante aurait pu ainsi atteindre son objectif par d'autres moyens que par l'assistance internationale en matière fiscale, l'objet même de la demande française faisant dès lors défaut. Pour ces motifs, il y aurait lieu de constater qu'il s'agit ici d'une pêche aux renseignements prohibée.

C'est le lieu de rappeler (cf. pour plus de détails ATF 144 II 206 consid. 3.3.3) que le principe de subsidiarité a pour but de vérifier si l'Etat requérant a épuisé ses sources habituelles de renseignements avant de solliciter l'assistance administrative d'un autre Etat. Il ne figure pas dans le texte de l'art. 28 CDI CH-FR (calqué sur l'art. 26 MC OCDE), mais uniquement dans le Protocole additionnel à la CDI CH-FR, et dans le Commentaire officiel du MC OCDE. La condition de la pertinence vraisemblable, prévue à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, a quant à elle pour but de circonscrire l'assistance administrative aux seuls renseignements matériels qui sont vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne de l'Etat requérant.

Ainsi, ce n'est pas parce qu'une demande d'assistance administrative respecte le principe de la subsidiarité que les renseignements requis remplissent *ipso facto* la condition de la pertinence vraisemblable. Inversement, des renseignements sollicités dans une demande d'assistance administrative peuvent remplir la condition de la pertinence vraisemblable, mais sans

que le principe de la subsidiarité n'ait été respecté par l'autorité requérante. Les deux questions doivent donc être examinées successivement.

3.2.2 En l'espèce, les autorités requérantes ont expressément mentionné dans le courrier d'accompagnement de leur requête 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. Cette déclaration vaut pour l'entier de la période concernée par la demande d'assistance, à savoir tant les années couvertes par la transaction passée entre la recourante 3 et l'autorité française que pour les années non visées par ladite transaction. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance, 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 de la requête – confirmant l'épuisement des voies internes.

3.2.3 S'agissant du respect du principe de subsidiarité pour les années ayant fait l'objet de la proposition de rectification entre la recourante 3 et l'autorité française, à savoir les années 2013 et 2014, le Tribunal de céans précise que le fait que la recourante 3 ait fait l'objet d'une procédure de rectification n'est en soi pas déterminant au regard du principe de subsidiarité (ATF 144 II 206, consid. 3.3.4). Comme son nom l'indique, le principe de la subsidiarité a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne. Contrôler le respect du principe de la subsidiarité consiste ainsi 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. On rappellera qu'en l'espèce la rectification est intervenue le 7 septembre 2017, soit largement après le dépôt de la demande du 30 décembre 2016.

Cette circonstance pourrait tout au plus avoir un impact sous l'angle de la pertinence vraisemblable des informations demandées. A cet égard, le Tribunal de céans souligne qu'il n'a pas à vérifier le contenu du droit interne français et conclure que la demande n'a pas d'intérêt pour l'autorité requérante. Un tel procédé reviendrait à remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante dans ses déclarations, sur la base du reste d'une analyse de la situation juridique française qui outrepasserait l'examen du respect du principe de la pertinence vraisemblable (ATF 144 II 206, consid. 4.6). Le fait que l'autorité requérante dépose une demande d'assistance administrative nonobstant l'existence d'une transaction passée avec la personne concernée – ce qui encore une fois ne correspond pas au cas d'espèce, la demande étant antérieure à la transaction - ne procède pas d'un comportement contraire à la bonne foi de la France vis-à-vis de la Suisse. Cette bonne foi reste présumée et il n'existe en l'occurrence aucun élément concret ou de doute sérieux permettant à l'autorité de céans de remettre en question les déclarations de l'autorité requérante. En effet, les éléments précédemment mentionnés ne sont manifestement pas de nature à remettre en cause la présomption de bonne foi de l'Etat requérant quant au respect du principe de subsidiarité ni quant au caractère pertinent de sa requête d'assistance.

Au vu de tout ce qui précède, le grief des recourants doit être rejeté.

3.3

3.3.1 Les recourants avancent encore, s'agissant de la violation du principe de pertinence vraisemblable que les informations que l'AFC s'apprête à transmettre ne concernent pas la recourante 3, mais des personnes non concernées, soit les recourants 1 et 2, qui ne sont pas domiciliés, respectivement sis, en France, et qui n'ont aucun rapport direct avec la société française, mais uniquement très indirectement avec leur partenaire commercial D. _____ en tant qu'actionnaire, et actionnaire de l'actionnaire, du client de C. _____. L'actionnariat de F. _____ ne sera ainsi pas pertinent au regard du but fiscal de la requête à savoir pour la taxation de la société française.

3.3.2 Contrairement à ce que soutiennent les recourants globalement, les précisions quant à l'actionnariat du partenaire en affaires et cocontractant de la société française sont pertinentes notamment pour déterminer si les

principes de pleine concurrence ont pu s'appliquer pour déterminer les prix des prestations entre les différentes entités. Ces informations sont d'autant plus pertinentes que la requête française montre que tel semble ne pas avoir été le cas compte tenu notamment de l'absence de paiement des loyers durant de nombreuses années et donc de la gratuité de la mise à disposition du bien immobilier détenu par la société française. Dans ce cadre, la société D. _____ est liée à la société recourante 3 ; il résulte de la demande des autorités françaises que des renseignements la concernant apparaissent dès lors vraisemblablement pertinents pour la taxation de la recourante 3 en lien avec les autres entités intervenant dans le cadre des transactions. De surcroît, c'est à juste titre que l'autorité inférieure expose dans sa réponse que, tel que cela ressort de la demande d'assistance elle-même, l'objectif des autorités compétentes françaises est de définir les bénéficiaires effectifs des opérations effectuées par la société française, en lien avec les autres entités et personnes faisant partie du montage présenté dans la demande. D'ailleurs, en examinant les informations que l'AFC entend transmettre, la Cour constate que toutes ces sociétés et personnes sont étroitement liées les unes aux autres et que, au vu de ces liens, les informations demandées apparaissent vraisemblablement pertinentes pour le contrôle en cours en France.

3.4 Les recourants font encore valoir l'absence d'indications correctes quant à la période visée par la demande d'entraide administrative. Ils estiment que « la demande française ne peut pas porter sur les exercices 2013 et 2014, ayant déjà fait l'objet d'une procédure de rectification définitive. La demande ne pourrait viser qu'une autre période qui n'est pas mentionnée dans la demande, ce qui violerait l'art. XI par. 3 let. b précité » (Recours, p. 10, ch. 15). Mais comme on l'a vu, la demande ici en cause de l'autorité compétente française mentionne à juste titre les périodes fiscales 2013 et 2014, ce qui remplit les conditions formelles de l'art. XI par. 3 du Protocole. Au surplus, en tant qu'il devrait être compris comme signifiant que la procédure de rectification dont a fait l'objet la recourante 3 laisserait cette même demande sans objet, il a été répondu que tel n'était pas le cas (cf. supra consid.3.2).

3.5 Enfin, pour ce qui est de la violation du principe de spécialité, les recourants estiment que l'interprétation de ce principe retenue par la France a pour conséquence de contourner les règles de l'entraide notamment en empêchant l'Etat requis d'examiner si la condition de la pertinence vraisemblable est respectée lors de l'utilisation postérieure desdites informations dans le cadre d'une autre procédure fiscale.

Il résulte de la jurisprudence récente de la Cour de céans que les informations transmises doivent être gardées secrètes et ne peuvent être utilisées à d'autres fins qu'à des fins de taxation concernant des contribuables désignés comme tels dans la requête soit dans l'Etat requérant soit dans l'Etat requis (voir les arrêts A-1315/2019 du 17 septembre 2019 consid. 3.3.3 ; A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4.1 ; A-846/2018 du 30 août 2018 consid. 3.5.2). Cela est compatible avec le fait que l'État requérant, en vertu du principe de spécialité, ne peut utiliser les informations obtenues par l'État requis que dans le cas de personnes ou d'actes pour lesquels il les a demandées. A cet égard, il sera rappelé ici que 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. consid. 2.5 ci-avant). 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. Ainsi, selon le principe de la confiance en droit international, on peut admettre que les autorités compétentes françaises adhèrent au principe de la spécialité, selon lequel l'Etat requérant ne peut utiliser les informations obtenues de l'Etat requis que pour les personnes ou les faits pour lesquels il les a demandées et pour lesquels une assistance administrative lui est accordée et les informations en France doivent être gardées secrètes conformément à l'art. art. 28 CDI CH-FR.

Le Tribunal constate en outre que l'AFC invoquait initialement que des informations bancaires remises par le biais de l'assistance administrative au sujet de quelques milliers de contribuables en vertu de la CDI-FR auraient été transmises par le fisc français à une autorité de poursuite pénale (hypothétiquement suite à sa demande) pour servir une procédure dirigée contre une personne tierce en France. Cependant, le 11 juillet 2017, l'autorité requérante a précisé que la phase d'instruction pénale visant cette personne tierce était alors close, ce qui assurait qu'aucune information reçue des autorités suisses au sujet de comptes bancaires n'allait être utilisée dans la procédure pénale visant cette personne. Dès lors, les craintes des recourants quant à une violation du principe de spécialité dans son cas demeurent au stade de la conjecture toute générale et le grief correspondant doit être rejeté (voir dans ce sens ATF 142 II 161 consid. 3).

Le grief du recourant étant mal fondé, il s'agit ici pour la Cour de céans de le rejeter.

4.

La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 7'500.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

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

5.

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**1.**

Le recours est rejeté

2.

Les frais de procédure de 7'500.- francs sont mis à la charge des recourants. Ce montant sera imputé sur le montant de l'avance de frais d'ores et déjà versée.

3.

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

Indication des voies de droit :

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

Expédition :