



Cour I

A-2013/2019, A-2015/2019

Arrêt du 15 décembre 2020

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Annie Rochat Pauchard, Keita Mutombo, juges,
Jean-Luc Bettin, greffier.

Parties

1. **A.** _____, (...),
représenté par Maître Laurence Cornu, (...), et
2. **B.** _____, (...),
représentée par Maître Olivier Nicod, (...),
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI-FR) ;
décision de l'AFC du 28 mars 2019.

Faits :**A.**

A.a En date du 30 avril 2018, la Direction générale des finances publiques (ci-après : DGFIP, autorité fiscale française ou autorité requérante) adressa à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) une demande d'assistance administrative en matière fiscale basée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91).

A.b La requête se rapportait aux exercices comptables 20(...), 20(...) et 20(...) et faisait référence à la société C._____, à (...) (Département de la Haute-Savoie ; France), laquelle fait l'objet d'un contrôle fiscal concernant l'impôt (français) sur les sociétés. L'autorité fiscale française pria l'AFC de fournir des informations au sujet de la société B._____, société de droit suisse inscrite au registre du commerce de la République et canton de Genève, propriétaire à hauteur de 100 % du capital-actions de C._____, notamment en lui indiquant « *les noms et adresses des associés / actionnaires (bénéficiaires effectifs) et des dirigeants de la société [B._____]* » et en lui précisant « *la répartition du capital avec les pourcentages de détention des associés / actionnaires ainsi que les noms et adresses des personnes françaises ayant perçu des dividendes versés par cette entité pour les années visées* ».

B.

B.a Par deux ordonnances de production datées du 8 mai 2018, l'AFC, estimant la demande de l'autorité requérante recevable, invita l'administration fiscale de la République et canton de Genève, d'une part, et la société B._____, à (...)/GE, d'autre part, à lui fournir les réponses aux questions contenues dans la requête formulée par la DGFIP pour la période allant du 1^{er} janvier 20(...) au 31 décembre 20(...). L'AFC joignit à l'ordonnance adressée à B._____ une lettre à l'attention de C._____ l'informant de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative portant sur sa situation fiscale et l'invitant à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications pour le cas où elle souhaiterait prendre part à la procédure suisse d'assistance administrative.

B.b Le 18 mai 2018, B._____, agissant par l'entremise de son mandataire, M^e Olivier Nicod, communiqua à l'AFC les réponses aux questions

posées par l'autorité requérante et fournit plusieurs documents. S'agissant plus spécialement de la question de la communication des noms et adresses des associés et actionnaires de B._____, elle précisa : « [B._____] a émis 20'000 actions au porteur d'une valeur nominale de CHF 10 chacune. M. D._____ détient 18'001 actions, soit un peu plus de 90 % du capital-actions de [B._____]. Le nom des autres actionnaires est sans pertinence. Les administrateurs de [B._____] sont M. D._____, Président, et M. A._____. M. E._____ était également administrateur entre février 20(...) et juin 20(...). Aucun dividende n'a été versé par [B._____] pendant la période concernée ».

B.c Par courrier du 25 mai 2018, l'Administration fiscale genevoise communiqua à son tour à l'AFC ses réponses aux questions posées par la DGFIP ainsi que plusieurs documents portant sur B._____. En rapport avec la question relative à l'actionnariat de cette dernière, elle indiqua : « D'après les dernières informations en notre possession, B._____ est détenue à 90 % par M. D._____ (résid[a]nt dans notre canton au [...]) et à 10 % par Monsieur A._____ (résid[a]nt en France). Aucun dividende n'a été versé par la société pour la période visée ».

B.d

B.d.a Le 18 juin 2018, estimant les informations transmises le 18 mai 2018 par B._____ incomplètes, l'AFC la mit en demeure d'étayer ses réponses et lui accorda à cette fin un court délai.

B.d.b Par courrier du 25 juin 2018, B._____ compléta ses observations du 18 mai 2018, transmettant, s'agissant de son actionnariat, les précisions suivantes : « B._____ maintient qu'il n'est pas pertinent d'indiquer le nom des actionnaires détenant moins de 10 % et s'oppose à la transmission de leur nom à l'administration française. Pour vous répondre, M. D._____ détient 18'001 actions au porteur de B._____, soit 90,005 %. Il est domicilié au (...). M. A._____, administrateur, est domicilié au (...), France. M. E._____, ancien administrateur, est domicilié au (...), France ».

En annexe à sa missive, B._____ transmet les décisions de taxation la concernant pour les années 20(...), 20(...) et 20(...).

C.

C.a Par courrier du 2 novembre 2018, l'AFC informa C._____ – à son adresse postale à (...) (France) – de l'ouverture de la présente procédure d'assistance administrative portant sur sa situation fiscale du 1^{er} janvier 20(...) au 31 décembre 20(...), précisant que le but de la requête de renseignements de la DGFIP était la détermination de la base imposable en vue de procéder au recouvrement des impôts (impôt sur les sociétés) dus. Il lui communiqua les questions posées par la DGFIP, l'informa que la société B._____ et l'administration fiscale du canton de Genève lui avaient fourni les renseignements demandés et lui impartit un délai de dix jours pour consentir à la communication des informations en question, respectivement pour prendre position.

C.b Par courrier du même jour, l'AFC informa B._____, par l'entremise de son conseil, M^e Olivier Nicod, des réponses qu'elle envisageait de transmettre à la DGFIP et lui accorda un délai de dix jours pour acquiescer à la demande, respectivement pour prendre position.

C.c Par deux courriers respectivement datés des 13 et 26 novembre 2018, M^e Olivier Nicod, indiquant agir au nom des sociétés B._____ et C._____, informa l'AFC de l'opposition de ses mandantes à toute transmission d'informations relatives à l'actionnaire minoritaire de B._____, d'une part, et proposa une réponse alternative à celle mentionnée par l'AFC en rapport avec les obligations fiscales de B._____ dans le canton de Genève, d'autre part.

D.

Par décision finale du 28 mars 2019, notifiée à C._____ en qualité de personne concernée et à B._____ en tant que personne habilitée à recourir, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité fiscale française. Elle indiqua avoir décidé de transmettre les informations demandées, reçues des détentrices d'informations, à savoir de l'administration fiscale du canton de Genève et de la société B._____, ainsi que des réponses détaillées aux questions posées. S'agissant de la question portant sur l'identité et l'adresse des associés et actionnaires de ladite société, l'AFC précisa comme suit la teneur de sa communication : « *Selon les informations fournies par la société B._____, les administrateurs de celle-ci étaient, durant la période concernée, Monsieur D._____, domicilié au (...), et Monsieur A._____, domicilié au (...), France. A compter du mois de février 20(...), Monsieur E._____, domicilié au (...), France, était éga-*

lement administrateur de la société B._____. Selon les informations fournies par la société B._____, celle-ci a émis 20'000 actions au porteur d'une valeur nominale de CHF 10.00 chacune. Durant la période concernée, Monsieur D._____ détenait 18'001 de ces actions, soit 90,005 % du capital-actions de la société B._____. Selon les informations transmises par l'Administration fiscale du Canton de Genève, les 10 % [exactement 9.995 %] restants étaient détenus par Monsieur A._____. Selon les informations fournies par l'Administration fiscale du Canton de Genève ainsi que par la société B._____, cette dernière n'a versé aucun dividende pendant la période concernée ».

E.

Par mémoires datés du 26 avril 2019, B._____ (ci-après : B._____ ou la recourante 2), agissant par l'entremise de M^e Olivier Nicod, d'une part, et A._____ (ci-après : A._____ ou le recourant 1), agissant par l'intermédiaire de M^e Laurence Cornu, d'autre part, interjetèrent recours à l'encontre de la décision précitée, concluant tous deux principalement à la suppression, respectivement au caviardage de la phrase « *Selon les informations transmises par l'administration fiscale du canton de Genève, les 10 % (exactement 9.995 %) restants étaient détenus par Monsieur A._____* », subsidiairement, à l'annulation de la décision et au renvoi de la cause à l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure) pour nouvelle décision, sous suite de frais et dépens.

F.

Par décision incidente du 22 mai 2019, le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal) décida d'ordonner la jonction des causes A-2013/2019 et A-2015/2019.

G.

G.a Par réponse du 11 juillet 2019, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours.

G.b Invités à répliquer, les recourants, par mémoire de réplique du 19 août 2019, déclarèrent persévérer dans leurs conclusions. L'autorité inférieure renonça à dupliquer.

H.

En tant que de besoin, les autres faits pertinents seront examinés dans les considérants en droit ci-dessous.

Droit :

1.

1.1 Le Tribunal examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (cf. ATAF 2007/6 consid. 1).

1.2 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, le 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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF ; cf. également 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, LAAF ; RS 651.1]). Il est ainsi compétent pour connaître de la présente affaire.

1.3 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèce demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

1.4 Pour que le recours soit recevable, encore faut-il que les recourants aient bien la qualité pour recourir, ce que le Tribunal doit examiner d'office.

1.4.1 Aux termes de l'art. 19 al. 2 LAAF ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA.

1.4.1.1 L'art. 19 al. 2 LAAF confère d'abord la qualité pour recourir à la « *personne concernée* ». Cette notion est définie à l'art. 3 let. a LAAF : est une *personne concernée* celle au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements. Il s'agirait en l'espèce de la société C. _____, qui n'a cependant pas fait recours contre la décision.

1.4.1.2 L'art. 19 al. 2 LAAF confère ensuite la qualité pour recourir également aux personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le

faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b), et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). L'intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 al. 1 let. c PA correspond à celui qui est visé à l'art. 89 al. 1 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF ; RS 173.110) et doit être interprété de la même manière. Il doit s'agir d'un intérêt direct et concret. La partie recourante doit se trouver dans un rapport suffisamment étroit, spécial et digne d'être pris en considération avec la décision entreprise. Elle doit être touchée dans une mesure et avec une intensité plus grande que l'ensemble des administrés. Ces exigences sont particulièrement importantes dans le cas d'un recours d'un tiers qui n'est pas le destinataire de la décision. Sa qualité pour recourir n'est admise que restrictivement. Il faut qu'il soit touché directement, qu'il se trouve, avec l'objet de la contestation, dans une relation particulière, étroite et digne d'être prise en considération et qu'il ait un intérêt pratique à l'annulation ou à la modification de la décision (cf. sur tout ce qui précède, arrêt du Tribunal fédéral 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 et les références citées [prévu pour publication]).

1.4.2 En l'espèce, la recourante 2 s'est vu reconnaître un statut particulier, celui d'une personne dont l'AFC pouvait supposer, sur la base du dossier, qu'elle était habilitée à recourir en vertu de l'art. 19 al. 2 LAAF (cf. art. 14 al. 2 LAAF). A juste titre, dès lors qu'elle possède manifestement la qualité pour recourir ; elle est en effet touchée par la décision en ce sens que la rectification de l'assiette imposable de sa filiale française pourrait avoir des conséquences également sur sa propre taxation et elle se trouve ainsi dans une relation particulière, étroite et digne d'être prise en considération avec l'objet du litige (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1490/2020 du 18 novembre 2020 consid. 1.4 [attaqué devant le Tribunal fédéral], A-2463/2018 et A-2465/2018 [causes jointes] du 27 novembre 2019 consid. 1.3).

Quant au recourant 1, lequel n'a faute d'information pas pris part à la procédure de première instance, il convient de considérer que, dans la mesure où l'AFC entend communiquer à l'autorité fiscale française son identité et sa qualité d'actionnaire minoritaire à hauteur de 9.995 % de la recourante 2, il est directement touché par la décision entreprise ; il se trouve en outre concerné plus que tout autre administré par la communication faite par l'AFC – dont il conteste d'ailleurs la pertinence – et dispose dès lors d'un intérêt pratique à ce que cette décision soit modifiée.

1.4.3 Il s'ensuit que la qualité pour recourir doit être reconnue aussi bien au recourant 1 qu'à la recourante 2.

1.5 Présenté dans le délai (art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, le recours interjeté par les recourants, qui disposent tous deux de la qualité pour recourir (cf. ci-dessus, consid. 1.4), est recevable, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur ses mérites.

1.6 A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif *ex lege* (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

2.

2.1 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR / ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss). 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 ; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3 ; cf. également ALFRED KÖLZ / ISABELLE HÄNER / MARTIN BERTSCH, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^{ème} éd., 2013, ch. 1135).

2.2 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; cf. ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^{ème} éd., 2016, ch. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER / MICHAEL BEUSCH / LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^{ème} éd., 2013, ch. 2.149).

3.

Les arguments des parties peuvent être résumés comme suit.

3.1 Dans leurs mémoires de recours du 26 avril 2019 et dans leur réplique du 19 août 2019, les recourants ont invoqué une violation des principes de la vraisemblable pertinence et de spécialité.

S'agissant du premier grief, ils ont en substance argué que la communication de l'information selon laquelle le recourant 1 est actionnaire minoritaire

de la recourante 2 à hauteur de 9.995 % n'apportait rien à l'objectif de la demande de renseignements formulée par la DGFIP, qui est de vérifier la véracité de l'activité exercée par la recourante 2 ; ce fait n'est par conséquent, de l'avis des recourants, pas vraisemblablement pertinent. S'ils conçoivent que l'information selon laquelle il existe des actionnaires minoritaires est vraisemblablement pertinente, il en va différemment de la transmission de leur identité.

A l'appui de leur second grief, les recourants estiment « *qu'il est manifeste, à la lecture de la demande de renseignements, que les informations en relation avec les actionnaires n'ont pas pour but de régler la situation fiscale de la société C._____, mais d'analyser une potentielle imposition des actionnaires en France* » (cf. mémoire de recours, p. 5), considérant au surplus que l'intérêt privé du recourant 1 – présenté comme un tiers non impliqué par la requête de la DGFIP – de ne pas voir divulguées des informations personnelles le concernant prime l'intérêt de l'Etat tiers à obtenir des informations qui ne lui seront d'aucune utilité pour l'imposition de la société C._____. Les recourants en concluent à une violation du principe de spécialité.

3.2 Dans sa réponse du 11 juillet 2019, l'autorité inférieure a confirmé les termes de la décision querellée. Elle a tout d'abord rappelé que, conformément aux Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, l'existence d'actionnaires minoritaires pouvait être déterminante et constituait un renseignement vraisemblablement pertinent au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF. S'agissant de l'identité de l'actionnaire minoritaire dont la communication figure expressément dans la demande de renseignements de la DGFIP, l'AFC a considéré qu'elle était vraisemblablement pertinente et proportionnée. A ce propos, elle a en substance estimé que l'identité des actionnaires – y compris minoritaires – permettrait de déterminer les liens réels entre la recourante 2 et C._____, notamment l'existence d'une communauté d'intérêts entre l'actionnaire minoritaire, la recourante 2 et C._____, et d'évaluer la véracité de l'activité réalisée par la recourante 2 ainsi que l'influence que le recourant 1 pourra exercer sur la fixation des prix des transactions. Quant à un éventuel caviardage de l'identité du recourant 1, l'autorité inférieure a relevé que cela ne pouvait concerner que les noms des personnes n'ayant aucun rapport avec la question fiscale motivant la demande de renseignements et dont la mention est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne morale concernée par la demande d'assistance, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

Finalement, l'autorité inférieure a souligné que rien ne permettait de penser que la demande de renseignements formulée par la DGFIP avait été déposée en violation du principe de spécialité, précisant au surplus que ladite demande contenait une déclaration expresse de l'autorité requérante à ce propos.

4.

Le cadre juridique déterminant est le suivant.

4.1 L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR ainsi que par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; également publié au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (RO 2010 5683), lequel s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant les années postérieures à 2009.

4.2 La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, 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 ; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3411/2018 du 10 mars 2020 consid. 3.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2). Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'éléments à fournir 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

4.3

4.3.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements *vraisemblablement pertinents* pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4 ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié aux ATF 143 II 202, mais in : RDAF 2017 II 336, spéc. p. 363]). La condition de la *vraisemblable pertinence des renseignements* se conçoit comme la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du Tribunal fédéral

2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

4.3.2 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un *contrôle de plausibilité*. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du Tribunal fédéral en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude la constatation que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 *in fine*).

4.4

4.4.1 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 conventions de double imposition (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 142 II 161 consid. 2.1.3). 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 contradictions manifestes

(cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4.1 et la jurisprudence citée).

4.4.2 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3 et 142 II 161 consid. 2.1.3), 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et les références citées).

4.4.3 Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

4.5 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* »] ; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst. ; RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et la jurisprudence citée).

4.6 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 ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication] ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et

5, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication], 2C_537/2019 précité consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_537/2019 précité consid. 3.5, 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

4.7 L'Etat requérant doit respecter le *principe de subsidiarité* selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; voir aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C_493/2019 du 18 août 2020 consid. 5.5 ; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

4.8 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'autorité inférieure dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; ar-

rêts du Tribunal administratif fédéral 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 et les références citées).

4.9

4.9.1 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 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.3.1 et la référence citée).

4.9.2 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 (RO 2016 5059), 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* ».

4.9.3 La notion de « *personne concernée* » dans son sens matériel découle de l'expression « *personnes qui ne sont pas concernées par la demande* » figurant à l'art. 4 al. 3 LAAF. L'interprétation de cette norme doit être effectuée à la lumière du critère conventionnel de pertinence vraisemblable, et si des informations concernant une société peuvent être déterminantes pour l'imposition du contribuable visé par la demande d'assistance, elles constituent alors à tout le moins des renseignements vraisemblablement pertinents. Tel peut en particulier être le cas, selon la jurisprudence, si le contribuable visé par la demande domine économiquement la société détentrice des informations (cf. ATF 142 II 69 consid. 3.1 ; cf. également ATF 141 II 436 consid. 3.3, 4.5 et 4.6). Tel peut aussi être le cas si, à l'inverse, le détenteur d'informations domine économiquement le contribuable visé, comme en l'espèce (cf. ci-après, consid. 5.2). Le critère décisif demeure dans tous les cas la pertinence vraisemblable des renseignements.

4.9.4 Se fondant sur les principes susmentionnés, le Tribunal fédéral a accepté la transmission de documents comprenant le nom de tiers également dans les situations suivantes (indiquées parmi d'autres *in* : ATF 144 II 29 consid. 4.2.4), précision devant être faite que ces principes n'ont pas été

modifiés par les récentes jurisprudences du Tribunal fédéral (cf. notamment arrêts du Tribunal fédéral 2C_1037/2019 du 27 août 2020 et 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 [tous deux destinés à la publication]). Dans le contexte d'une demande tendant à déterminer si des prestations dont une société française prétendait avoir bénéficié de la part d'une société sœur établie en Suisse étaient effectives et ouvraient le droit à la déduction de la charge y relative (prix de transfert), il a été admis que le nom et l'adresse des salariés de la société suisse pouvaient être transmis, ces informations étant vraisemblablement pertinentes pour vérifier que la société suisse avait un personnel distinct de la société française et était en mesure d'effectuer les prestations litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_690/2015 du 15 mars 2015 consid. 3.5 et 4.4, rappelé également *in* : ATF 143 II 185 consid. 3.3.3). S'agissant de déterminer l'existence réelle d'une société détenant un compte bancaire suisse, il a été admis que les noms des éventuels titulaires du mandat de gestion de ladite société au sein de la banque pouvaient être transmis, en application du principe de la confiance, car savoir qui gérait cette société et ses avoirs était vraisemblablement pertinent pour vérifier qu'il ne s'agissait pas d'une société écran destinée à dissimuler l'identité du véritable détenteur des avoirs placés auprès de la banque (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.4). Dans le prolongement de ce qui précède, il a également été jugé que l'art. 4 al. 3 LAAF ne faisait pas obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.4, 142 II 161 consid. 4.6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1 et 3.5 ainsi que 2C_963/2014 précité consid. 6.2 non publié dans l'ATF 141 II 436 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1560/2018 du 8 août 2019 consid. 7.4 ; voir également, l'arrêt A-3764/2017 du 2 octobre 2019 consid. 2.4.2, au sujet de la compatibilité entre le jugement de la Cour de céans [arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5715/2018 du 3 septembre 2019], rendu sur recours du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence, et la jurisprudence du Tribunal fédéral relative au droit d'être entendu de tiers).

5.

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (cf. ci-dessous, consid. 5.1), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (cf. ci-dessous, consid. 5.2 ainsi que consid. 6).

5.1 Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance administrative contient toutes les informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet le nom de la personne morale – C. _____ – visée par le contrôle fiscal diligenté par l'autorité requérante, l'identité de la personne morale, sise en Suisse, détenant 100 % du capital-actions de C. _____, la période visée, à savoir les exercices comptables clos aux 31 décembre 20(...), 31 décembre 20(...) et 31 décembre 20(...) l'objectif fiscal fondant la demande ainsi que la description précise des renseignements sollicités.

5.2 Dans leurs mémoires de recours, aussi bien le recourant 1 que la recourante 2 contestent la pertinence vraisemblable de la communication à la DGFIP de l'identité de l'actionnaire minoritaire de la recourante 2, estimant de surcroît que l'administration requérante cherchait, en violation du principe de spécialité, à vérifier si des tiers étaient imposables en France, respectivement si des dividendes imposables en France avaient été versés par la recourante 2, bien plus qu'à analyser les relations entre la recourante 2 et C. _____.

5.2.1 Du dossier, il ressort que la recourante 2, qui exerce une activité d'agent commercial pour le groupe (...), détient l'intégralité du capital-actions de C. _____, société active dans le domaine (*description de l'activité*). Dans sa demande, la DGFIP exposa notamment que la recourante 2 avait facturé à C. _____ des « *frais de siège* » à hauteur de 1'189'282 euros sur l'exercice 20(...), 1'188'993 euros sur l'exercice 20(...) et 1'251'965 euros sur l'exercice 20(...), et percevait une rémunération de 5 % sur les montants facturés par C. _____ à ses clients. Au regard des étroites relations entre ces deux entités, qui se concrétisent notamment par des services prestés et facturés entre elles et considérant leur impact fiscal potentiel (prix de transfert), l'on ne saurait reprocher à l'autorité requérante de solliciter des informations lui permettant de disposer d'une connaissance large du fonctionnement administratif et financier et de l'activité commerciale de la recourante 2, unique propriétaire de la société sous enquête.

5.2.2 Il convient de rappeler que l'objectif de la demande formulée par la DGFIP est, d'une part, de vérifier la véracité de l'activité réalisée par C. _____ et de connaître les fonctions et les risques supportés par cette société, et, d'autre part, de valider le taux de commission – 5 % – eu égard aux sociétés comparables dans le même secteur d'activité.

La question de la communication d'informations relatives à l'actionnariat – en particulier à l'actionnariat minoritaire – de la recourante 2 s'inscrit

dans ce cadre. A ce titre, le Tribunal fédéral, se basant sur les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, a considéré que *la structure de propriété (Beteiligungsverhältnisse, ownership structure)* au sein d'un groupe multinational – et, par conséquent, *l'existence d'actionnaires minoritaires* – pouvait être déterminante notamment si ces actionnaires détiennent une participation dans le capital de la société-mère – comme c'est le cas en l'espèce – ou d'une de ses filiales, et s'ils possèdent et exercent effectivement une influence sur la fixation des prix de transfert intra-groupe (cf. ATF 143 II 185 consid. 4.1 ; cf. également les Principes de l'OCDE précités, datés de juillet 2017, document publié sur le site internet www.oecd-ilibrary.org > Recherche sous Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, ch. 5.18 ss [site internet consulté en novembre 2020]). Partant, la communication à l'autorité requérante de l'actionnariat de la recourante 2 respecte le principe de la vraisemblable pertinence, précision devant de surcroît être faite que l'autorité de l'Etat requis se borne à un contrôle de plausibilité consistant à déterminer s'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements sollicités se révèlent pertinents, sans qu'il soit nécessaire qu'ils le soient effectivement une fois fournis.

5.2.3 S'agissant de la *communication de l'identité* de A. _____ en sa qualité d'actionnaire minoritaire, il y a lieu de souligner, sous l'angle de la vraisemblable pertinence, que son statut d'actionnaire minoritaire de la recourante 2, société mère de C. _____, dénote une implication et – *a minima* – des relations d'affaires avec cette société faisant l'objet de vérifications de la part de l'autorité requérante. Sa présence dans le dossier n'est nullement le fruit d'un quelconque hasard. L'on ne saurait en effet perdre de vue que c'est bien la recourante 2 qui est seule propriétaire de C. _____ ; de même, ce sont les actionnaires de la recourante 2 – dont A. _____ – qui sont les bénéficiaires potentiels finaux des profits réalisés par C. _____. Ainsi, eu égard au statut d'actionnaire unique de la recourante 2, il apparaît conforme au principe de la vraisemblable pertinence que la DGFIP puisse connaître l'identité des actionnaires détenant au final C. _____, entité sur laquelle elle enquête. Enfin, il convient de préciser que la communication des noms et adresses de tous les actionnaires est d'ailleurs expressément requise dans la requête de renseignements (cf. ci-dessus, let. A.b).

Par ailleurs, sous l'angle du principe de spécialité, la communication de l'identité des actionnaires minoritaires, en l'occurrence celle de A. _____,

ne saurait préteriter les intérêts de ce dernier. En effet, en vertu dudit principe, l'Etat requérant ne peut utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. En outre, le Tribunal tient tout particulièrement à souligner que, dans sa requête renseignements, l'autorité requérante s'est expressément engagée à ce que « *tous les renseignements reçus concernant cette demande reste[nt] confidentiels et ne [soient] utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à [la] demande* » (cf. demande de renseignements, ch. 12, let. a). Or, l'autorité requérante jouit d'une présomption de bonne foi qu'aucun élément établi et concret ne vient, à l'examen du dossier et plus spécialement des écritures déposées par le recourant 1, remettre en cause. Il s'ensuit que le recourant 1 est protégé par le principe de spécialité et rien ne s'oppose dès lors à ce que son identité en sa qualité d'actionnaire à hauteur de 9.995 % de la recourante 2 soit communiquée à la DGFIP.

5.2.4 Il s'ensuit que les griefs formulés tant par le recourant 1 que la recourante 2 doivent être écartés, tant s'agissant de la vraisemblable pertinence que du principe de spécialité.

6.

Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas de motifs – et les recourants n'en soulèvent d'ailleurs aucun – de mettre en doute le respect du principe de subsidiarité (cf. ci-dessus, consid. 4.7). Il n'existe pas non plus d'élément qui permettrait de penser que la demande d'assistance repose sur un comportement contraire à la bonne foi (cf. ci-dessus, consid. 4.4) ou qu'elle ne soit pas vraisemblablement pertinente pour une autre raison que celle évoquée dans le recours et analysée auparavant (cf. ci-dessus, consid. 5.2). Bien au contraire, les renseignements requis par la DGFIP apparaissent de nature à établir la situation fiscale de la C._____ et la demande à l'origine de la présente procédure ne constitue pas une « *fishing expedition* ». Enfin, aucun élément ne permet de douter du respect par l'autorité requérante du principe de spécialité (cf. ci-dessus, consid. 4.6) pour une autre raison que celle évoquée dans le recours et analysée auparavant (cf. ci-dessus, consid. 5.2). Enfin, l'on ne voit pas en quoi le droit interne suisse ou français s'opposerait à la transmission des informations requises.

7.

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

La décision rendue par l'AFC le 28 mars 2019 est ainsi confirmée, précision devant au surplus être faite que l'AFC devra informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de la société C._____, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, et en aucune façon à l'encontre du recourant 1 (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 et 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4).

8.

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

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

9.

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de C._____, à (...) (Département de la Haute-Savoie ; France), conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

3.

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

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

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.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Jean-Luc Bettin

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 :