



Cour I  
A-733/2017

## Arrêt du 18 octobre 2018

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Daniel Riedo, Marianne Ryter, juges,  
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
3. **C.** \_\_\_\_\_,  
4. **D.** \_\_\_\_\_,  
5. **E.** \_\_\_\_\_,  
tous représentés par Maître Pierre-Marie Glauser et  
Maître Anne Tissot Benedetto,  
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 CH-FR).

**Faits :****A.**

Par demande d'assistance administrative du \*\*\* 2016, la Direction générale des finances publiques française (ci-après: autorité requérante) a sollicité de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure), sur la base de l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après: CDI CH-FR, RS 0.672.934.91), tel que modifié par l'Avenant du 27 août 2009 (ci-après: Avenant, RO 2010 5683), des informations concernant A. \_\_\_\_\_ (ci-après: recourante 1; "Personne concernée en France"), avec adresse en France, au sujet de l'impôt sur les sociétés 2013 et 2014. La "Personne concernée en Suisse" est D. \_\_\_\_\_ (ci-après: recourante 4).

Selon la demande, la recourante 1 a pour activité la "fabrication de matériel \*\*\*". L'autorité requérante dit qu'elle procède au contrôle de cette dernière (société française); l'époux de la dirigeante de celle-ci a été dirigeant de la recourante 4 (société suisse). F. \_\_\_\_\_, salarié jusqu'en \*\*\* de la recourante 1, est l'interlocuteur exclusif de la recourante 4 pour la recourante 1.

Toujours selon la demande, la réalité des prestations facturées par la recourante 4 à la recourante 1 (plusieurs centaines de milliers d'euros entre 2013 et 2014 [montants non reproduits ici]) n'a pas été démontrée par la seconde, alors que ces montants ont réduit l'assiette fiscale soumise à l'impôt français. Les paiements sont intervenus, selon les allégations de l'autorité requérante, sur deux comptes bancaires (références non reproduites ici) ouverts auprès de G. \_\_\_\_\_ (ci-après: banque) à \*\*\*.

La demande vise à "s'assurer de la déductibilité des prestations facturées par la société suisse à la société française" selon le droit français (la charge doit être effective, être engagée dans l'intérêt de la société, et être appuyée par des justifications suffisantes). En outre, l'autorité requérante expose que si la recourante 4 devait être soumise en Suisse à un niveau d'impôt sur les bénéfices inférieur de plus de 50% à celui auquel elle serait soumise en France, il appartiendrait à la recourante 1 de démontrer que les prestations réalisées par la première sont réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

La demande devra permettre d'apprécier la réalité et la normalité des transactions entre les deux entités afin de contrôler le montant des impôts dus en France.

L'autorité requérante demande diverses informations fiscales, sociales, comptables, économiques (activité, moyens matériels et humains), juridiques (contrats) au sujet de la recourante 4 ainsi que des informations bancaires (ayant droit économique des comptes bancaires évoqués).

**B.**

Courant 2016 ont eu lieu, avec succès, la procédure de collecte d'informations par l'AFC auprès de la banque, de l'administration fiscale \*\*\* (ci-après: administration cantonale), et de la recourante 4, respectivement pour elle E. \_\_\_\_\_ (ci-après: recourant 5; en juin 2016, il s'est dit actionnaire et administrateur unique de la recourante 4).

**C.**

La procédure a été communiquée à B. \_\_\_\_\_ (ci-après: recourante 2) pour elle-même ainsi qu'en sa qualité de représentante de la recourante 1 par pli de l'AFC du 2 août 2016 envoyé en France; le pli visait également à atteindre C. \_\_\_\_\_ (ci-après: recourant 3). Le même jour, l'AFC a procédé de manière analogue par pli adressé à la recourante 4 ainsi qu'au recourant 5 en sa qualité de représentant de celle-ci.

**D.**

H. \_\_\_\_\_ a aussi été informé de la procédure en tant qu'il aurait été actionnaire de la recourante 4 en 2014. Le 5 août 2016, il a contesté cette allégation par écrit (pièces 15 et 16 du dossier de l'AFC).

**E.**

La recourante 2 et le recourant 3 se sont manifestés auprès de l'AFC par pli du 9 août 2016, à l'instar de la recourante 1. La recourante 4 s'est aussi mise en contact avec l'AFC par pli du 11 août 2016. Tous ont accédé au dossier en septembre 2016.

**F.**

H. \_\_\_\_\_ s'est opposé à toute forme d'assistance le 22 septembre 2016 (pièce 34 jointe au dossier de l'AFC).

La recourante 4 a fait de même le 26 septembre 2016, tout comme la recourante 1, la recourante 2 et le recourant 3 le 28 septembre 2016 (pièces 35 à 38 jointes au dossier de l'AFC).

**G.**

**G.a** Par décision du 3 janvier 2017 (n° de réf. \*\*\*) rendue en la cause de la recourante 1 ("Personne concernée") et notifiée à cette dernière, l'AFC a

résolu d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative la concernant (ch. 1 du dispositif). L'AFC prévoit ainsi, en substance, de transmettre les renseignements reçus des différents détenteurs d'informations, de la recourante 4, de l'administration cantonale et de la banque, de la manière suivante.

La recourante 4 est connue du fisc suisse; une copie des statuts de la société est remise (ch. 2 let. a).

Selon la recourante 4, le recourant 5, avec domicile à une adresse en Suisse (non reproduite ici), est l'actionnaire et administrateur unique de la société et détient l'entier du capital-actions (ch. 2 let. b).

La recourante 4 est active dans la distribution de dispositifs \*\*\* et a pour employé F.\_\_\_\_\_, dont le salaire pour les années 2013 et 2014 est également fourni (tableau). Selon l'administration cantonale, qui se fonde sur le bilan, les moyens matériels et humains sont peu importants (ch. 2 let. c).

La recourante 4 a confirmé avoir comptabilisé les versements en provenance de la recourante 1; les listes des encaissements débiteurs 2013-2014 fournies par la recourante 4 en lien avec la recourante 1 est transmise (ch. 2 let. d).

Les documents juridiques et commerciaux liant la recourante 4 et la recourante 1 sont remis (notamment contrat d'apporteurs d'affaires, contrat de support technique) (ch. 2 let. e).

Des informations relatives au régime fiscal de la recourante 4 ainsi qu'au taux d'imposition et au montant d'impôt payé en Suisse sont fournies (ch. 2 let. f; l'AFC n'indique pas le détail sous ce chiffre du dispositif; voir toutefois let. G.d ci-dessous).

Le recourant 3, la recourante 2 et le recourant 5 ont été enregistrés comme ayants droit économiques des comptes bancaires n° (\*\*\*) et n° (références identiques à celles figurant dans la demande et non reproduites ici) durant les années 2013 et 2014 (ch. 2 let. g).

**G.b** Toujours par décision du 3 janvier 2017 rendue avec le numéro de référence évoqué (let. G.a ci-dessus) en la cause de la recourante 2 ("Personne habilitée à recourir") et notifiée à cette dernière, l'AFC a résolu d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative concernant la recourante 1 (ch. 1 du dispositif). L'AFC prévoit ainsi, en substance, de transmettre les renseignements reçus de la banque dans lesquels apparaissent également la recourante 2 et le recourant 3. Selon ces renseignements, le recourant 3, la recourante 2 et le recourant 5 ont été enregistrés comme ayants droit économiques dans le sens déjà exposé (voir let. G.a ci-dessus).

**G.c** Une décision analogue à celle évoquée (let. G.b ci-dessus) a été notifiée au recourant 3 ("Personne habilitée à recourir").

**G.d** La recourante 4 ("Personne habilitée à recourir") a reçu une décision dont le dispositif est identique à celui notifié à la recourante 1 (let. G.a ci-dessus), si ce n'est que le ch. 2 let. f du dispositif indique que la recourante 4 est soumise au régime d'imposition ordinaire pour 2013 et 2014 (taux d'imposition sur le bénéfice et le capital et montant des impôts acquittés indiqués dans la décision mais non reproduits ici).

**G.e** Enfin, le recourant 5 ("Personne habilitée à recourir") a reçu une décision indiquant son domicile à l'adresse en Suisse (non reproduite ici) et sa qualité d'actionnaire et d'administrateur unique de la recourante 4 (ch. 2 let. a du dispositif), ainsi que les informations bancaires déjà détaillées (voir let. G.a ci-dessus).

## **H.**

Par écriture de recours commune du 2 février 2017 déposée devant le Tribunal administratif fédéral, les cinq recourants demandent principalement, sous suite de frais et dépens, l'annulation pure et simple des décisions entreprises de l'AFC du 3 janvier 2016 (recte: 2017). En substance, les recourants soutiennent que le contrôle fiscal serait clos, les charges incriminées ayant été reprises à 100%. Ainsi, les informations ne seraient manifestement plus pertinentes, et la requête d'assistance serait devenue sans objet.

Le Tribunal a ouvert les causes suivantes:

A-733/2017 (recourante 1);

A-739/2017 (recourante 2);

A-740/2017 (recourant 3);

A-741/2017 (recourante 4);

A-743/2017 (recourant 5).

## **I.**

Dans "la procédure de recours no A-733/2017", l'AFC a déposé sa réponse du 20 mars 2017. L'AFC sollicite le rejet du recours du 2 février 2017 des recourants dans la mesure de sa recevabilité, avec suite de frais et dépens. Tous les recourants sont indiqués en page de garde de la réponse. Ils y ont spontanément répliqué le 7 avril 2017, confirmant leurs conclusions.

**J.**

Le 12 mai 2017, l'AFC a indiqué au Tribunal qu'une "incertitude est apparue sur les contours exacts de l'application du principe de spécialité par l'autorité compétente française, laquelle n'a pas encore été clarifiée de manière définitive"; l'attention du Tribunal était attirée sur l'opportunité de renoncer à rendre une décision dans l'immédiat, par économie de procédure. Ce courrier a été porté à la connaissance des recourants le 22 mai 2017.

**K.**

Dans leurs déterminations du 1<sup>er</sup> juin 2017, les recourants maintiennent leurs conclusions, en se joignant à la demande de suspension de la procédure de l'AFC.

**L.**

Dans son ordonnance du 8 juin 2017, le Tribunal a souligné, afin de dissiper tout éventuel doute, qu'il avait traité la cause A-733/2017 comme si toutes les causes y avaient été formellement jointes. D'ailleurs, les parties avaient fait de même. Le Tribunal a ainsi joint formellement les cinq causes évoquées pour les traiter sous le numéro A-733/2017.

**M.**

Le 12 juillet 2017, l'AFC a levé ses incertitudes du 12 mai 2017. Avec leurs conclusions du 26 juillet 2017, les recourants persistent dans leur approche.

**N.**

Sur décision incidente du Tribunal, le 5 septembre 2017, l'AFC a remis aux recourants une copie de diverses correspondances envoyées par elle-même, par l'autorité requérante et par l'OCDE entre le 1<sup>er</sup> septembre 2016 et le 11 juillet 2017 au sujet du principe de spécialité (consid. 5 ci-dessous). Dans leurs déterminations du 21 septembre 2017, les recourants maintiennent leurs conclusions.

Les autres faits pertinents seront repris en tant que besoin dans les considérants qui suivent.

**Droit :****1.**

Sauf exception (voir art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît 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 les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (voir art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]; art. 24 LAAF a contrario; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.3). Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; art. 19 al. 5 LAAF).

Quoique déposés sous la forme d'une écriture commune, les recours répondent aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), les recourants disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur les recours.

## **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, 121 V 204 consid. 6c).

## **3.**

**3.1** 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: Protocole additionnel, RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant, s'appliquent à la présente demande (art. 11 ch. 3 de l'Avenant). Le ch. XI cité a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195). La question de savoir si cet Accord s'applique ici peut toutefois demeurer ouverte, puisque les modifications apportées à l'Accord concernent des points qui n'ont pas de lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce ni d'incidence sur le sort du recours (voir arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié dans ATF 143 II 202).

**3.2** La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (voir sa version en vigueur avant la modification du 25 juin 2014 citée [RO 2010 5683, 5688 s.]).

**3.3** La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ["fishing expedition"]; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1).

### **3.4**

**3.4.1** Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3; sur les différentes acceptions du principe de la bonne foi, voir LYSANDRE PAPADOPOULOS, "Données volées" et assistance administrative internationale en matière fiscale: un rempart contre l'échange de renseignements ?, ASA 86 [2017/2018] p. 709 ss, 713 ss).

**3.4.2** La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1; voir, en lien avec le principe de la subsidiarité, l'arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2); le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.4 [*éléments établis et concrets*], 142 II 161 consid. 2.4 [*élément concret*], arrêts TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 [= ATF 144 II 206] consid. 4.4 [*éléments établis*], 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.5 [*éléments établis et concrets*], 2C\_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2 [*éléments suffisamment établis et concrets*]).

Selon le Tribunal fédéral, en présence de tels éléments établis et concrets, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF; ATF 143 II 202 consid. 8.7.1, arrêts du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.4, 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.5, 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF; ATF 143 II 224 consid. 6.2, arrêt du TF 2C\_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2).

Quoi qu'il en soit, en vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.2.1, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.3, A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 4.2, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C\_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2; voir ATF 139 II 404 consid. 7.2.2).

**3.5** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel; arrêts du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1). Le respect de ce principe doit généralement être retenu, sauf circonstances particulières (voir consid. 3.4.2 ci-dessus et arrêts du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3, 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2; arrêt du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 4.3).

### **3.6**

**3.6.1** Selon 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 interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêts du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.1 ss, 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié dans ATF 143 II 202, 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2).

**3.6.2** Certes, c'est avant tout le contenu de la demande formée par l'Etat requérant qui va permettre à l'Etat requis d'évaluer la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4, 2.1.1 et arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2). Aussi, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est réputée réalisée si, *au moment où la demande est formulée*, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents (arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.3)

Il n'en demeure pas moins que c'est bien après la production des documents dans la procédure nationale suisse que l'examen de la condition de la pertinence vraisemblable doit avoir lieu (*Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates zu prüfen, ob*

*die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind*; ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3). Du reste, le Tribunal fédéral a bien examiné les documents fournis par la banque lorsqu'il a validé l'approche du Tribunal administratif fédéral dans son arrêt 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.2 in fine (voir arrêt du TAF A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.6.2).

Dès lors, on ne peut pas exclure que l'évolution des circonstances aboutisse exceptionnellement à ce que la condition de la pertinence vraisemblable disparaisse en cours de procédure. Il appartient toutefois à la partie qui entend s'en prévaloir de le démontrer (arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3; arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.1.2).

**3.6.3** Cela ne veut pas encore dire que l'examen de la Suisse en tant qu'Etat requis doit aller si loin qu'il reviendrait à discuter la procédure conduite dans l'Etat requérant: peu importe en effet qu'une fois les renseignements demandés fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêts du TAF A-5741/2017, A-5742/2017 du 29 juin 2018 consid. 3.3, A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.6.2).

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 sous-jacents. 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 étant assez restreint, puisqu'il se borne à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (contrôle de plausibilité; ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.3; arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.1.1, TAF A-5741/2017, A-5742/2017 du 29 juin 2018 consid. 3.3). Le Tribunal fédéral évoque en particulier une "répartition des rôles" entre Etat requérant et Etat requis (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4).

Quoi qu'il en soit, il n'est pas loisible aux Etats contractants de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé (voir ch. XI par. 2 du Protocole additionnel; ATF 141 II 436 consid. 4.4.3; arrêt du TAF A-5741/2017, A-5742/2017 du 29 juin 2018 consid. 3.3).

**3.6.4** La procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (voir arrêts du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.6.4, A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1); il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée, de sorte qu'un point qui relève du droit interne de l'Etat requérant, comme par exemple une question de délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales, doit être tranché, le cas échéant, par ses autorités (arrêts du TF 2C\_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5, 2C\_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7; arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 13.1 s.), ce qui vaut aussi pour les questions de droit de procédure étranger (arrêts du TAF A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.3.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

**3.6.5** L'exigence de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction des "fishing expeditions" correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5).

**3.6.6** Normalement, la demande d'assistance vise à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant (personne concernée au sens formel). Des informations peuvent également, dans certaines constellations spécifiques, être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (personne concernée au sens matériel; voir art. 4 al. 3 LAAF; ATF 141 II 436 consid. 3.3; arrêts du TAF A-4331/2017 du 16 novembre 2017 consid. 4.2.1, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.4.2.1, A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1; ANDREA OPEL, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, RF 71/2016 p. 928, 939). Le critère conventionnel de la pertinence vraisemblable demeure quoi qu'il en soit déterminant, mais il convient aussi de tenir compte d'une pesée des intérêts en présence (art. 5 al. 2 Cst.; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 s., arrêts du TF 2C\_792/2016 du 23 août 2017 [= ATF 143 II 506] consid. 5.2.1, 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436; arrêts du TAF A-5741/2017, A-5742/2017 du 29 juin 2018 consid. 3.6.1, A-2317/2017 du 19 décembre 2017 consid. 3.8).

**3.6.7** Le recourant doit désigner chaque donnée à caviarder relative à un tiers non concerné, de sorte qu'il ne saurait se contenter de solliciter un

caviardage de manière toute générale (arrêts du TAF A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 3.2, A-525/2018 du 29 janvier 2018 consid. 4.2 s., A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.2).

### **3.7**

**3.7.1** Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, la clôture d'une procédure nationale étrangère de taxation est susceptible de faire échec à une demande d'assistance. La motivation juridique conduisant à ce résultat tient compte du défaut d'intérêt de l'autorité requérante, du défaut de vraisemblable pertinence, du principe de proportionnalité et du principe de subsidiarité (arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.4.1 s. et 3.8.1; voir aussi arrêt du TAF A-2797/2016 du 28 décembre 2016 consid. 4.2.4.4 et les références; voir également arrêts du TAF A-6391/2016 du 8 janvier 2018 consid. 5.2.2 et TAF A-6728/2014 du 25 septembre 2015 consid. 11 [le recours contre cet arrêt a été déclaré irrecevable par arrêt du TF 2C\_955/2015 du 12 novembre 2015]).

**3.7.2** Le Tribunal fédéral a pour sa part jugé que le "fait que le libellé de la demande laisse entendre qu'une procédure de contrôle est en cours, alors que les recourants affirment que cette procédure a été définitivement close", n'est pas de nature à faire obstacle à la demande (que ce soit sous l'angle de la vraisemblable pertinence ou de la bonne foi, le droit interne étranger étant non pertinent; arrêt 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.6; voir aussi arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 9.2.3.3). Aussi, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, la question de la clôture de la procédure nationale étrangère doit avant tout faire l'objet d'un examen au regard de la condition de la vraisemblable pertinence, compte tenu de la bonne foi de l'autorité requérante et des explications qu'elle fournit à l'appui du dépôt, respectivement du maintien de sa demande (arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2017 [cassant l'arrêt du TAF A-2797/2016, A-2801/2016 du 28 décembre 2016] consid. 4.6). Cette jurisprudence du Tribunal fédéral ne remet pas fondamentalement en cause la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral qui vient d'être exposée (voir arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.4.3).

### **3.8**

**3.8.1** Doivent être respectées les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, l'AFC disposant 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 (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR; ATF 142 II 161 con-

sid. 4.3, 4.4.1 et 4.5.2, arrêts du TF 2C\_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 4.4, 2C\_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C\_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3; arrêts du TAF A-5982/2016 du 13 décembre 2017 consid. 5.5.3, A-6733/2015 du 29 juin 2017 consid. 4.3.6; MC OCDE [version abrégée], avec un commentaire article par article, 2014, n° 14 ad art. 26 MC OCDE; voir également la version anglophone du Commentaire plus récente [Model Tax Convention on Income and on Capital {condensed Version}, Commentary, 2017]).

**3.8.2** Le droit interne, en l'occurrence l'art. 111 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11; message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5791), permet à l'Administration fédérale d'obtenir des renseignements de l'Administration fiscale cantonale, pour autant qu'ils remplissent la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR (arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.1, reprenant en substance le raisonnement de l'arrêt du TAF A-6708/2014 du 24 septembre 2015 consid. 9.2; voir aussi art. 11 al. 1 LAAF 1ère phrase et art. 8 al. 1 et 2 LAAF; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.2, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.4.2).

**3.9** 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 (voir art. 28 par. 2 CDI CH-FR et arrêts du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 3.3.5, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 3.3; ANDREA OPEL, Trau, schau, wem – Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, Archives 86 [2017/2018] p. 277 ss; dans le contexte de l'entraide internationale en matière pénale [*Rechtshilfe*], voir art. 67 al. 1 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale [loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP, RS 351.1] et arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 6.1, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3, A-8275/2015 du 29 août 2016 consid. 6.1.1 et 6.1.4; DANIEL HOLENSTEIN, in Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n° 258, 262 et 266 ad art. 26 MC OCDE; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4e éd., 2014, n° 732 p. 761).

#### **4.**

**4.1** En l'espèce, le Tribunal relève que l'assistance est octroyée, selon les décisions attaquées, concernant la recourante 1. Le litige porte sur la transmission d'informations de nature diverse (tout particulièrement renseignements sociaux, fiscaux, comptables, économiques, juridiques et bancaires) essentiellement relatives à la situation de la recourante 4. L'autorité requérante dit avoir besoin de ces informations pour procéder à la taxation de la recourante 1 pour la période 2013 et 2014.

#### **4.2**

**4.2.1** Le Tribunal souligne d'emblée qu'il ne voit aucune imprécision qui emporterait violation du droit d'être entendus des recourants dans les dispositifs attaqués. Il est en particulier clair que la transmission des formulaires A et autres documents bancaires (voir pièce 31 jointe au recours) n'est pas prévue par les décisions; seules des indications par écrit devraient être remises. Ces documents ont été sollicités par l'AFC à des fins de vérifications (pièces 39 et 40 du dossier de l'AFC), comme elle le souligne dans sa réponse. Dans cette dernière, elle précise aussi que la production de ces pièces n'emporte aucun amendement aux informations que l'AFC prévoyait initialement d'envoyer (voir pièces 13 et 14 du dossier de l'AFC). Toute décision relative au caviardage est aussi claire (consid. 4.8 ci-dessous). Au surplus, les recourants ont eu pleinement le temps de s'exprimer sur les pièces du dossier. Aucune violation du droit d'être entendu n'entache donc la présente affaire.

**4.2.2** Par ailleurs, le Tribunal relève un point plus délicat, qui concerne la participation à la procédure de F.\_\_\_\_\_ (let. A ci-dessus); il apparaît aussi bien dans la demande que dans le dispositif de certaines décisions attaquées, à l'instar d'autres recourants.

La question de la participation de tiers à la procédure (voir notamment ATF 143 II 506 [qualité pour recourir de l'employé de banque]; arrêts du TAF A-4453/2015 du 14 août 2017 consid. 3.2 et 5.2, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 5.3, A-5777/2016 du 15 décembre 2016 consid. 1.3.3; sur le caviardage de données d'employés de banque, voir arrêt du TF 2C\_598/2017 du 29 mars 2018 consid.4.3, 2C\_640/2016 du 18 décembre 2017 consid. 4.5; dans un autre sens: voir arrêt du TAF A-197/2017 du 2 mai 2018 consid. 4.5, citant l'ATF 139 II 404 consid. 11.1) n'est pas évidente à résoudre. Le Tribunal fédéral n'y a d'ailleurs jusqu'à présent pas répondu exhaustivement (voir arrêt du TF 2C\_598/2017 du 29 mars 2018 consid. 4.4).

Cela dit, vu le dossier, notamment la demande et le crédit qu'il convient de lui accorder (consid. 3.4), F. \_\_\_\_\_ doit être considéré comme "interlocuteur privilégié et exclusif" de la recourante 4, même si c'est le recourant 5 qui est intervenu pour celle-ci dans la présente cause (pièce 17 du dossier de l'AFC; pièce 19 jointe aux recours). Aussi, il était, au sens de la jurisprudence pertinente, "d'une manière ou d'une autre, au courant de la procédure d'assistance administrative" (arrêt du TF 2C\_954/2015 du 13 février 2017 consid 8.3). Dès lors, le Tribunal ne voit pas ici de défaut de notification qui ferait obstacle aux décisions de l'AFC.

**4.3** Ces éléments précisés, il convient de scinder la réflexion de la manière suivante: après un examen de l'interdiction de la "fishing expedition" (consid. 4.4.1) ainsi que du principe de subsidiarité (consid. 4.4.2), le Tribunal abordera l'essence de la position des recourants, à savoir la clôture alléguée de la procédure étrangère, examinée au regard du principe de la bonne foi (consid. 4.5). Ensuite, le Tribunal détaillera son examen de la condition de la vraisemblable pertinence (consid. 4.6), avant d'en venir au respect du droit interne (consid. 4.7) et de mentionner brièvement les cardiardages ordonnés (consid. 4.8). La problématique relative au principe de spécialité sera enfin évoquée (consid. 5).

#### **4.4**

**4.4.1** La demande de l'autorité requérante ne constitue pas une "fishing expedition", compte tenu de sa précision. Les recourants admettent en tout état de cause que la recourante 1 est visée par la demande d'assistance de la France. Dès lors, il est clair que l'autorité requérante n'a pas soumis, le \*\*\* 2016, une demande à ce point vague qu'elle constituerait une requête spéculative sans lien apparent avec une procédure ouverte dans l'Etat requérant (*speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation*; voir arrêts du TAF A-5741/2017, A-5742/2017 du 29 juin 2018 consid. 3.2, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.3 et les références).

**4.4.2** En outre, vu la déclaration idoine de l'autorité requérante ("les moyens de collecte du renseignement [...] ont été épuisés"), à laquelle il convient en principe de se fier (consid. 3.4.2 ci-dessus), le principe de subsidiarité (consid. 3.5 ci-dessus) au moment du dépôt de la demande est respecté.

#### **4.5**

**4.5.1** Ces éléments précisés, il convient d'aborder l'essence du litige. A ce propos, d'entrée de cause, le Tribunal relève que si la forme de la demande

d'assistance s'avère conforme aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (consid. 3.2 ci-dessus), les détails utiles, comme le nom de la recourante 4 ou de la banque à interroger, ayant été fournis, on ne saurait systématiquement exclure que l'évolution des circonstances aboutisse exceptionnellement à ce que la condition de la pertinence vraisemblable disparaisse en cours de procédure. C'est toutefois à la partie recourante d'apporter la démonstration de son argument (consid. 3.6.2 ci-dessus).

**4.5.2** Or ici, les recourants allèguent que le contrôle fiscal diligenté en France contre la recourante 1 serait clos depuis le 21 décembre 2016, à savoir postérieurement au dépôt de la demande d'assistance du \*\*\* 2016. L'ensemble des prestations facturées par la recourante 4 à la recourante 1 aurait été réintégré à 100% dans le résultat imposable de la seconde (recours p. 6 s.). Les recourants produisent à ce titre une proposition de rectification adressée à la recourante 1 en France ainsi qu'une attestation de l'avocat français de la recourante 1 (pièces 32 [voir également annexe au courrier du 7 avril 2017 des recourants] et 33 jointes au recours).

**4.5.3** En droit, il ne fait pas de doute que le Tribunal de céans doit tenir compte de l'évolution des circonstances lors de l'examen de la condition de la pertinence vraisemblable (consid. 3.6.2 ci-dessus). En outre, la clôture d'une procédure nationale de taxation pourrait, suivant les circonstances spécifiques, être susceptible de faire échec à une demande d'assistance étrangère (consid. 3.7.1). A ce titre, il est vrai que l'arrêt du TAF A-2797/2016, A-2801/2016 du 28 décembre 2016 – qui admettait un recours en raison d'un clôture de la procédure – a été cassé *postérieurement* au dépôt des présents recours par l'arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2017; ce dernier arrêt est toutefois immédiatement applicable (ATF 135 II 78 consid. 3.2; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 4.4.6.3), ce d'autant plus qu'il faut en général et en tout état de cause tenir compte de la condition de la vraisemblable pertinence et de la bonne foi de l'Etat requérant (consid. 3.7.2 ci-dessus). Enfin, même s'il existe des exceptions (consid. 3.4.2 ci-dessus), l'AFC et le Tribunal de céans doivent en principe se fier aux allégations de l'Etat requis.

**4.5.4** En fait, il est vrai que la proposition de rectification évoquée paraît être apte à entrer en force en cas d'acceptation (tacite), ce qui aurait ou pourrait entraîner la clôture de la procédure nationale selon les recourants. La proposition de rectification produite concerne "l'ensemble [des] déclarations fiscales ou opérations susceptibles d'être examinées et portant sur la période du 01/01/2012 au 31/12/2014". Elle est appuyée par une attesta-

tion de l'avocat français (consid. 4.5.2). En outre, si les montants des honoraires pour les prestations de services facturées par la recourante 4 à la recourante 1 détaillés dans la demande d'assistance et dans la proposition de rectification pour les années 2013 et 2014 ne sont pas identiques, ils sont néanmoins comparables, ce qui tend à démontrer que cette proposition concerne bien le fond de l'affaire que l'autorité requérante dit vouloir examiner. Du reste, les noms de tous les recourants apparaissent dans la proposition de rectification, ce qu'il est aisé de relever. En outre, dans sa réponse, l'AFC ne conteste pas fondamentalement l'existence de la proposition de rectification. Elle soutient uniquement que cette proposition ne serait pas, à elle seule, en mesure de permettre à l'AFC de retenir avec certitude que les renseignements requis ne sont à présent plus pertinents pour l'autorité requérante. De plus, la pièce ne ferait en aucun cas expressément état d'une clôture définitive de la procédure fiscale française.

Toutefois, le Tribunal ne saurait, à l'évidence, se prononcer de manière définitive sur la clôture de la procédure française, étant précisé au demeurant que l'attestation citée n'a qu'une valeur d'allégué (voir arrêt du TF 2C\_802/2011 du 22 mars 2012 consid. 4.1, 2C\_762/2009 du 11 février 2010 consid. 8; arrêt du TAF A-6806/2016 du 27 mars 2018 consid. 6.4.3.2). Le Tribunal fédéral a en effet clairement jugé qu'une analyse textuelle du document mettant (prétendument) fin à la procédure fiscale dans l'Etat requis outrepassait le cadre de l'examen de la pertinence vraisemblable (arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.6), comme d'ailleurs le souligne en substance l'AFC, qui dit que l'analyse de la procédure menée sur sol français n'est pas de sa compétence.

Cette jurisprudence prive les recourants de la possibilité de se prévaloir en leur faveur du prétendu caractère obligatoire de la proposition française. Aussi, même si les allégations des recourants trouvent quelque assise dans les pièces produites et non fermement contestées, doit seule primer l'allégation de l'autorité requérante, qui dit, dans sa demande, "procéder au contrôle de la [recourante 1]" portant sur les années 2013 et 2014 (impôt sur les sociétés). La jurisprudence du Tribunal fédéral est limpide sur ce point. Au surplus, dans ces circonstances, il n'y a aucune raison de demander des explications à l'autorité requérante, l'AFC n'ayant d'ailleurs manifestement pas considéré une telle démarche comme étant nécessaire. Le fait que l'autorité requérante aurait, par le passé (2007 à 2009), procédé à des redressements analogues à ceux ici discutés ne change évidemment rien à l'analyse présentée.

**4.5.5** En définitive, le Tribunal suit l'AFC lorsqu'elle infère de l'absence de communication de l'autorité requérante quant à la proposition de rectification que les informations lui sont toujours utiles, au regard de la condition de la vraisemblable pertinence et de la bonne foi de l'autorité requérante; des éléments établis et concrets – au sens de la jurisprudence – ne sont pas soumis au Tribunal (consid. 3.4.2 ci-dessus). Il n'y a donc aucune raison de nourrir des doutes que l'on pourrait qualifier de sérieux quant à l'utilité des informations demandées, et le Tribunal ne saurait se prononcer sur la question de savoir si l'autorité requérante a déjà tranché les questions qu'elle entendait clarifier par le biais de l'assistance, à savoir tout particulièrement la déductibilité des prestations facturées par la recourante 4 à la recourante 1.

#### **4.6**

**4.6.1** Ces éléments clarifiés, le Tribunal doit examiner les autres conditions de l'assistance. A ce titre, le Tribunal note que la réalisation de la condition de vraisemblable pertinence n'est pas fondamentalement contestée en ce qu'elle est réalisée au moment du dépôt de la demande par les recourants, qui axent plutôt leur argumentation sur l'évolution des circonstances, même si, il est vrai, les recourants contestent en tout cas à la forme la réalisation de cette condition (recours p. 7); à ce titre, le Tribunal vient d'exposer que leur position ne peut pas être suivie (consid. 4.5). Aussi, c'est avant tout le contenu de la demande formée par l'Etat requérant qui va permettre à l'Etat requis d'évaluer la condition de la pertinence vraisemblable (consid. 3.6.2).

A ce propos, le Tribunal note que l'autorité requérante vise la taxation de la recourante 1. On rappellera ici que même si l'AFC a notifié respectivement plusieurs décisions aux recourants – à juste titre, faut-il le souligner – elle n'en a pas moins rendu matériellement une seule décision prévoyant l'octroi de l'assistance au sujet de la recourante 1 (voir arrêts du TAF A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 3.2, A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 3.3). C'est donc par rapport à la taxation alléguée de cette dernière que doit s'examiner le respect de la condition de la vraisemblable pertinence, compte tenu des allégations de l'autorité requérante, auxquelles il faut accorder tout le crédit imposé par le principe de la bonne foi applicable ici.

Or, il est évident que les informations litigieuses sont potentiellement propres à établir la situation fiscale en France de la recourante 1, ce au vu des dires de l'autorité requérante et les liens incontestés entre les intéressés. Du reste, prétendre – à tort, on l'a vu – que les informations ne sont

plus pertinentes aujourd'hui en raison de la clôture de la procédure étrangère revient à suggérer qu'à un certain moment, leur pertinence pouvait bien être donnée. Les informations de la recourante 4 remplissent donc la condition de la vraisemblable pertinence, vu son rôle en tant que personne concernée au sens matériel (consid. 3.6.6 ci-dessus; voir aussi ATF 142 II 69 consid. 3.2 [société suisse prétendument dominée par son actionnaire unique, personne physique contribuable en France], 2C\_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 3.5 [examen du bien-fondé de rétrocessions d'une société française à une société suisse], rappelés dans l'arrêt du TF 2C\_640/2016 du 18 décembre 2017 [destiné à la publication] consid. 4.2.4).

Ainsi l'a d'ailleurs tranché la jurisprudence – dans la mesure où la condition de la vraisemblable pertinence est remplie – au sujet d'informations comptables (ATF 143 II 185 consid. 4.3; voir aussi arrêts du TAF A-197/2018, A-200/2018 du 2 mai 2018 consid. 4.2.1, A-272/2017 du 5 décembre 2017 consid. 3.4), d'informations relatives à des employés d'une société suisse (ATF 142 II 69 consid. 3.2 et 5.4, arrêt du TF 2C\_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 4.5; arrêt du TAF A-3715/2017 du 2 juillet 2018 consid. 3.2.3; sur la question spécifique des employés de banque, voir consid. 4.2.2 ci-dessus) et à des actionnaires (arrêt du TAF A-7956/2016 du 8 novembre 2017 consid. 4.5.2.3 et 4.6.2.2).

Il en va de même des renseignements au sujet du type d'assujettissement de sociétés suisses, des taux d'impôt qui leur ont été appliqués et des montants d'impôts dus pour des périodes fiscales données (arrêt du TF 2C\_954/2015 du 13 février 2017 consid. 6.4; voir aussi ATF 143 II 185 consid. 4.4 et arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 4.4.6.3). Les arrêts du Tribunal de céans qui iraient, dans le domaine des données fiscales obtenues du fisc cantonal, dans un autre sens, respectivement qui adopteraient une approche plus nuancée (voir arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.7 s. et les références détaillées; les informations de la taxation de la succursale suisse d'une société étrangère étaient mentionnées, mais non litigieuses dans l'arrêt du TAF A-272/2017 du 5 décembre 2017, où la partie recourante demandait avant tout que des adaptations soient faites au dispositif alors attaqué, sans s'opposer sur le principe à l'octroi de l'assistance [ibid. let. E et consid. 3.1]) n'ont plus lieu d'être suivis, en tout cas vu les présentes circonstances: ils sont antérieurs aux jugements de la Cour suprême helvétique qui viennent d'être cités. Du reste, l'autorité requérante demande ici expressément à connaître le régime fiscal, le taux d'imposition sur les bénéfices et le montant de l'impôt payé en 2013 et 2014.

Enfin, l'autorité requérante demande aussi précisément les statuts de la recourante 4. Dès lors, ils doivent lui être communiqués (voir arrêt du TF 2C\_954/2015 du 13 février 2017 consid. 6.3.1 s. soulignant la nécessité d'avoir une demande expresse à ce titre). Il en va de même des informations bancaires, qui sont à l'évidence vraisemblablement pertinentes, vu les liens entre les recourants intéressés et les références bancaires précisées dans la demande d'assistance.

La condition de la vraisemblable pertinence est donc remplie par rapport à la recourante 1.

**4.6.2** Vu ce qui précède, et vu les relations qu'il faut retenir – aux fins du présent examen uniquement, qui ne traite pas du fond du cas (consid. 3.6.4) – entre la recourante 1 et les autres recourants, il est exclu de considérer qu'une pesée des intérêts aille dans un sens favorable au caviardage de données de ces derniers au motif qu'ils seraient des tiers non concernés (consid. 3.6.6 ci-dessus). Les recourants se méprennent donc lorsqu'ils prétendent, sur la base de l'ATF 142 II 69, que les informations des recourants 2 et 3 ne pourraient être transmises que si l'autorité requérante avait prétendu que leur taxation est en cause en France. En effet, cet arrêt retient justement que les informations d'une personne dont la taxation n'est pas en cause dans l'Etat requérant peuvent être vraisemblablement pertinentes pour procéder à la taxation (alléguée) d'un contribuable résident dans celui-ci.

**4.6.3** Les recourants se plaignent encore d'une " 'pêche aux renseignements' visant des tiers non concernés par la demande d'entraide' ". Ils soutiennent en substance que l'autorité requérante s'intéresserait aussi, ou avant tout, aux recourants 2 et 3, qui ne sont pourtant pas visés en tant que "personne concernée par la demande".

C'est lieu de souligner que le dispositif de chaque décision prévoit que l'autorité requérante sera informée de ce que les informations remises ne peuvent être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure *relative à la recourante 1*, et ce *pour l'état de fait décrit* dans la demande d'assistance déposée. L'AFC étant liée par un dispositif qui entrerait en force, il n'y a donc pas lieu de retenir que les informations pourraient être utilisées au détriment de tiers, ni qu'elles seront utilisées autrement que pour procéder à la taxation envisagée par l'autorité requérante, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.3; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 4.6.2).

En effet, l'AFC informera l'autorité requérante conformément à ce qui est prévu par les décisions. Partant, le grief des recourants repose sur des conjectures toutes générales et doit être rejeté.

Compte tenu de ce qui précède, point n'est besoin de discuter ici de ce que le Tribunal a identifié comme étant un changement de pratique de l'AFC, qui aurait, dans une autre affaire, décidé d'autoriser l'usage d'informations contre des tiers (utilisation secondaire [*"sekundäre" Verwendung*]; voir arrêt du TAF A-1488/2018 du 30 juillet 2018 let. J et consid. 4.1).

**4.7** Pour le surplus, ni le secret fiscal ni le secret bancaire ne font obstacle aux règles conventionnelles, qui priment le droit interne (voir consid. 3.8.1 ci-dessus). Du reste, l'art. 28 par. 5 2e phrase CDI CH-FR permet l'obtention des documents bancaires, alors que l'art. 126 LIFD autorise le traitement des données qui ne sont pas contenues dans des documents bancaires (voir arrêt du TF 2C\_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 4.4), tout particulièrement celles de la recourante 4, compte tenu des liens allégués entre celle-ci et la recourante 1, toutes deux des personnes morales. Enfin, les informations ont légitimement été sollicitées auprès de l'administration cantonale intéressée (consid. 3.8.2 ci-dessus).

**4.8** L'AFC ayant décidé de procéder à des caviardages portant sur des informations non couvertes par la demande (ch. 2 in fine du dispositif des décisions), il n'est pas douteux – même si certaines décisions omettent la précision relative auxdits caviardages (sur l'omission non intentionnelle de l'AFC sans aucune conséquence, voir arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.7.1) – que seules les informations vraisemblablement pertinentes seront transmises et que tout intérêt de tiers est sauvegardé (voir arrêts du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 5.4.6, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.6, A-7351/2015 du 27 octobre 2016 consid. 4.4).

On peut aussi retenir ici que tout caviardage aura effectivement lieu avant le transfert d'informations à l'étranger (voir arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.7.1).

**4.9** En conclusion, à ce stade du raisonnement, le Tribunal juge que les décisions sont conformes au droit.

## **5.**

**5.1** Finalement, le Tribunal doit encore examiner la problématique soulevée par l'AFC sous l'angle du principe de spécialité en cours de procédure (let. J ci-dessus). Tout d'abord, le Tribunal renonce à suspendre la présente

procédure en raison de cette problématique (voir notamment arrêts du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 5.1, A-2309/2017 du 17 juillet 2017 consid. 3): outre que l'AFC a, le 12 juillet 2017, souligné ne plus voir de motif qui justifierait de renoncer à rendre une décision dans la présente procédure, le principe de célérité prime (art. 4 al. 2 LAAF; ATF 142 II 218 consid. 2.5).

**5.2** Sur le fond du problème, le Tribunal ne relève pas de question concrète à régler dans le cadre du présent litige, mais tout au plus des questions abstraites. En effet, pour ce qui est de l'utilisation des informations litigieuses à l'égard de tiers, si des doutes ont été initialement soulevés par l'AFC quant au respect du principe de spécialité par l'autorité requérante, cette dernière a ensuite affirmé, par e-mail du 4 juillet 2017, ne pas avoir "relevé [de] dossier où une utilisation des informations [est] envisagée à l'égard de tiers". Il convient de s'en tenir à cette allégation de l'Etat étranger (consid. 3.4.2 ci-dessus). De plus, le courrier de l'OCDE du 29 juin 2017 confirme que les recourants ne sont pas concrètement atteints par la problématique, ce que les courriers entre autorités suisses et françaises du 11 juillet 2017 ne contredisent aucunement.

Le Tribunal constate de plus 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 CH-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.

Cela précisé, même s'il est vrai que le Tribunal a émis quelques doutes quant au respect par l'autorité requérante du principe de spécialité dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 (voir notamment le consid. 3.1.4), les recourants ne mettent pas en évidence ici, ni même n'étayaient, le fait prétendu que *leurs* informations, dans le présent cas, pourraient être utilisées en violation du principe de spécialité. Il n'y a donc pas lieu de retenir que les informations pourraient être utilisées au détriment de tiers, ni qu'elles seront utilisées autrement que pour procéder à la taxation envisagée par l'autorité requérante, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, ce qui est inadmissible. Dès lors, ici aussi (voir consid. 4.6.3 ci-dessus), les

craintes des recourants quant à une violation du principe de spécialité demeurent au stade de l'hypothèse toute générale.

Il n'y a donc pas lieu de se poser la question de la relation entre l'accord entre autorités du 11 juillet 2017 – apparemment non publié au RS (sur la publication des textes internationaux, voir arrêt du TAF A-340/2015 du 28 novembre 2016 consid. 4.1.2.2; pour un accord publié concernant l'interprétation de dispositions relatives à l'échange de renseignements calqué sur le MC OCDE, voir notamment accord amiable [*Verständigungsvereinbarung*] du 31 octobre 2011 concernant l'interprétation de l'art. XVI let. b du Protocole à la Convention du 26 février 2010 entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu [RS 0.672.963.61] et ATF 143 II 136 consid. 5.3.1 s.) – et les règles de l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR ni de discuter de la qualité des parties à cet accord.

## 6.

En résumé, l'AFC prévoit essentiellement de remettre des informations notamment fiscales, sociales, comptables et juridiques relatives à la situation de la recourante 4 (société suisse), ce aux fins de clarifier la situation fiscale de la recourante 1 (société française) en France. En substance, les recourants font valoir que la procédure française serait close, les charges déductibles litigieuses ayant été, selon eux, intégralement réintégrées dans la base imposable de la recourante 1. Le Tribunal ne voit toutefois pas dans cette circonstance un élément établi et concret remettant en cause la bonne foi de l'autorité requérante et sa volonté d'obtenir les informations (consid. 4.5). Au surplus, les informations sont vraisemblablement pertinentes (consid. 4.6.1), et les informations des recourants dont la taxation n'est pas envisagée par l'autorité requérante peuvent être remises, vu leurs liens avec la recourante 1 (consid. 4.6.2 s.).

En conclusion, de ce qui précède, il résulte que les décisions sont conformes au droit; elles sont donc confirmées et les recours, rejetés.

## 7.

Vu le présent arrêt, toute demande de suspension de la procédure des recourants est sans objet (voir arrêt du TAF A-5982/2016 du 13 décembre 2017 let. L et consid. 5.6.1).

Par ailleurs, toute mesure (super)provisionnelle ordonnée ou à ordonner par le Tribunal devient automatiquement caduque (voir ch. 1 du dispositif de l'ordonnance du 6 février 2017).

**8.**

Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA; art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]), sont ici arrêtés à Fr. 7'500.-. Ils sont mis à la charge des recourants, qui succombent, et imputés sur le même montant versé à titre d'avance de frais. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF), ni aux recourants (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

**9.**

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

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

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

**1.**

Toute requête de suspension de la procédure est sans objet.

**2.**

Les recours sont rejetés.

**3.**

Les frais de procédure de Fr. 7'500.- (sept mille cinq cents francs) sont mis à la charge des recourants et sont compensés par l'avance de frais du même montant déjà versée par eux.

**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.

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Lysandre Papadopoulos

**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). 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 :