



Cour I
A-6497/2018

Arrêt du 3 novembre 2020

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Jürg Steiger, Daniel Riedo, juges,
Jean-Luc Bettin, greffier.

Parties

1. **A.** _____, (...),
2. **B.** _____, (...),
les deux représentées par Maître Marco Villa, (...),
recourantes,

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) ;
décision de l'AFC du 15 octobre 2018.

Faits :**A.**

A.a En date du 26 décembre 2016, 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) deux demandes d'assistance administrative en matière fiscale basées 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 Les deux requêtes se rapportaient aux périodes fiscales 20(...) à 20(...) et faisaient référence à la société A._____, à (...), laquelle fait l'objet d'un contrôle fiscal concernant l'impôt sur les sociétés.

Dans la première demande, la DGFIP sollicita des renseignements au sujet de la société B._____, société de droit suisse détenue à 100 % par A._____, en ces termes :

- « a) La société B._____ est-elle connue des autorités (s)uisses ? Dans l'affirmative, merci de communiquer une copie des statuts de cette société.
- b) Cette société est-elle soumise à des obligations déclaratives fiscales ? Dans l'affirmative, merci de transmettre pour les exercices 20(...) à 20(...) :
- la copie des déclarations de résultats et des bilans ;
 - le taux d'imposition applicable à cette société et le montant de l'impôt sur les bénéfices payés par cette société en Suisse ;
 - veuillez indiquer si l'entité a bénéficié d'un ruling fiscal. Dans l'affirmative, merci de communiquer une copie de celui-ci.
- c) Veuillez indiquer les noms et adresses des associés / actionnaires (bénéficiaires effectifs) et des dirigeants de la société. Merci de préciser la répartition du capital avec les pourcentages de détention des associés/actionnaires ainsi que les noms et adresses des personnes ayant perçu des dividendes versés par cette entité pour les années visées ?
- d) Quelle est l'activité exercée par la société B._____ en Suisse et à l'étranger ? L'adresse est-elle une adresse de domiciliation ou celle du lieu de l'exercice réel d'activité ? Quels sont les moyens humains et matériels dont la société dispose ? »

Dans sa seconde requête, la DGFIP indiqua que la société française A._____ détenait 100 % de la société B._____, société qu'elle avait

acquise auprès de C._____ en 20(...), et qu'à cette fin, elle avait opéré deux virements bancaires, les 10 juillet 20(...) (de 12'056.91 euros) et 19 février 20(...) (de 50'000 euros), effectués sur un compte bancaire ouvert auprès de la banque D._____ et doté de l'IBAN (...). Sur cette base, l'autorité fiscale française fit les demandes suivantes :

- « a) Pour le compte mentionné (...), veuillez communiquer :
- La copie du formulaire A
- b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont la société B._____, filiale à 100 % de la société française, serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de cette banque.
- c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b).
- d) En cas de transfert des avoirs, veuillez indiquer la date du transfert ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné. »

B.

B.a Par deux ordonnances de production datées du 12 janvier 2017, l'AFC, estimant les demandes de l'autorité requérante recevables, invita l'administration fiscale de la République et canton de Genève, d'une part, et la banque D._____, à (...), d'autre part, à lui fournir les réponses aux questions contenues dans les deux requêtes formulées par la DGFIP pour la période allant du 1^{er} janvier 20(...) au 31 décembre 20(...).

B.b Par courrier du 24 janvier 2017, l'administration fiscale genevoise communiqua à l'AFC ses réponses aux questions posées par la DGFIP et transmit plusieurs documents portant sur B._____, notamment ses statuts ainsi que les bilans et comptes d'exploitation des exercices 20(...) à 20(...).

B.c Par courrier du 17 février 2017, la banque D._____ répondit à la requête de l'AFC et communiqua les relevés de quatre comptes (un compte courant en EUR, un compte courant en CHF, un compte courant en USD, un compte-métal) au nom de B._____ entre la date de leur ouverture, le (...) décembre 20(...), et le 31 décembre 20(...).

C.**C.a**

C.a.a Par ordonnance de production du 7 septembre 2017, l'AFC invita B._____ à transmettre, pour les exercices 20(...) à 20(...), la copie de ses déclarations de résultats et de ses bilans, et à répondre aux questions formulées par la DGFIP dans la première des deux demandes du 26 décembre 2016 (cf. ci-dessus, let. A.b).

C.a.b L'AFC joignit à l'ordonnance précitée une lettre à l'attention de la société A._____, l'informant de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative portant sur sa situation fiscale et de sa démarche d'instruction par laquelle il a sollicité de B._____ la communication de documents (cf. ci-dessus, let. C.a.a) et l'invitant au surplus 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.

C.b Par courrier daté du 22 septembre 2017, en réponse à l'ordonnance de production du 7 septembre 2017, la société C._____, à (...) et (...), agissant par l'entremise de E._____, lequel se présenta comme « *dirigeant* » de B._____, exposa que cette dernière ne disposait pas de bureaux indépendants et était domiciliée auprès de C._____. Outre la réponse aux deux questions posées, C._____ adressa trois documents à l'AFC, soit les déclarations d'impôts télé-versées comptant pour les années 20(...), 20(...) et 20(...), et requerra l'accès au dossier ainsi que la « *possibilité de formuler des observations sur les informations et les documents que l'AFC aura l'intention de transmettre aux autorités fiscales françaises* ».

D.

D.a Par ordonnance du 23 octobre 2017, l'AFC donna à B._____ accès au dossier de la cause et transmit les réponses qu'elle envisageait de communiquer à la DGFIP, lui impartissant un délai de dix jours pour consentir à la transmission des informations, respectivement pour prendre position.

D.b Par courrier du même jour, l'AFC informa A._____ – à son adresse postale à (...) – de l'ouverture de la 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 était la détermination de la base imposable en vue de procéder à l'imposition sur les sociétés. Elle mentionna au

surplus les réponses qu'elle envisageait de communiquer à la DGFIP et lui accorda un délai de dix jours pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications ainsi que pour acquiescer à la demande, respectivement pour prendre position.

E.

E.a Par courrier du 13 novembre 2017, M^e Marco Villa, avocat à Genève, informa l'AFC, procuration à l'appui, avoir été mandaté par la société B._____ pour la défense de ses intérêts dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative.

E.b Par courrier du 24 novembre 2017, B._____, agissant par l'entremise de son mandataire, fit part de ses observations en lien avec la transmission d'informations à la DGFIP à laquelle l'AFC indiqua acquiescer.

F.

Par courrier du 24 novembre 2017, M^e Marco Villa informa l'AFC, procuration à l'appui, avoir été mandaté par la société A._____ (présentée dans cette écriture comme une société par actions simplifiées [SAS]) – dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative.

G.

G.a Par ordonnance de production du 3 avril 2018, l'AFC invita F._____, ancien associé de B._____, à produire *la copie des déclarations de résultats et des bilans* de ladite société pour l'exercice 20(...).

G.b Par courrier électronique du 11 mai 2018 adressé à l'AFC, F._____ indiqua avoir transmis, lors de la vente de la société B._____, tous les bilans depuis qu'il en était associé-gérant, soit depuis 20(...), et précisa avoir été associé-gérant avec signature individuelle jusqu'au (...) juillet 20(...) et n'avoir eu aucun contact avec A._____, qui n'était alors pas impliquée « *de près ou de loin* » dans B._____. En pièce jointe à son courriel, le prénommé a notamment produit la convention de cession des parts sociales de B._____ conclue avec C._____.

H.

H.a Par ordonnance du 16 juillet 2018, l'AFC informa les intéressées des réponses qu'elle envisageait nouvellement – après la démarche effectuée auprès de F._____ – de communiquer à la DGFIP et leur impartit un délai pour se déterminer.

H.b Le 17 août 2018, A._____ et B._____ déposèrent leurs observations.

I.

Par décision finale du 15 octobre 2018, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité fiscale française. Elle indiqua avoir décidé de communiquer les statuts de la société B._____, les comptes de résultats et les bilans des exercices 20(...) à 20(...) ainsi que les deux formulaires A – datés des (...) octobre 20(...) et (...) février 20(...) concernant la relation bancaire – n° (...) / IBAN (...) – ouverte auprès de la banque D._____, à (...). Au surplus, l'AFC indiqua communiquer les éléments d'information suivants en lien avec la première demande de la DGFIP :

Ad a) « La société B._____ est connue de l'Administration fiscale du Canton de Genève pour la période du (...) janvier 20(...) au (...) décembre 20(...) ».

Ad b) « Selon les informations fournies par l'Administration fiscale du Canton de Genève, la société B._____ est soumise à des obligations déclaratives fiscales. Selon les informations fournies par l'Administration fiscale du Canton de Genève, celle-ci n'est pas en possession des états financiers de la société B._____, cette dernière ayant été taxée d'office en 2011. Selon les informations fournies par la société B._____ et Monsieur F._____, l'exercice de l'année 20(...) n'est pas disponible. Concernant l'impôt sur le bénéfice payé par la société B._____, celle-ci a versé, selon les informations fournies par l'Administration fiscale du Canton de Genève, (...) CHF (taux de [...] %) en 2011, aucun montant en 20(...) et 20(...) (en raison des pertes essuyées), (...) CHF (taux de [...] %) en 20(...) et (...) CHF (taux de [...] %) en 20(...).

Selon les informations fournies par l'Administration fiscale du Canton de Genève, la société B._____ n'a pas bénéficié d'un ruling fiscal. »

Ad c) Selon les informations transmises par l'Administration fiscale du Canton de Genève :

- de janvier 20(...) à août 20(...), la société B._____ était détenue par Monsieur F._____, (...), et il en était le gérant ;
- d'août à septembre 20(...), la société B._____ était détenue par la société C._____, (...);

- depuis septembre 20(...), la société B._____ est détenue par la société A._____, en France.

Selon les informations fournies par l'Administration fiscale du Canton de Genève et par la société B._____, Monsieur G._____, (...), a œuvré comme gérant de la société B._____, d'août 20(...) à juillet 20(...), et, en tant qu'administrateur, d'août 20(...) jusqu'à fin décembre 20(...).

Selon les informations fournies par l'Administration fiscale du Canton de Genève et par la société B._____, cette dernière n'a versé aucun dividende durant la période concernée.

- Ad d) Selon les informations fournies par la société B._____, cette dernière a pour but la prise de participation à toutes sociétés industrielles, commerciales, financières, immobilières ou autres en Suisse et à l'étranger, ainsi que la gestion de telles participations ou le financement de sociétés filiales ; elle a aussi pour but toutes autres opérations commerciales, financières ou immobilières, à l'exclusion de celles prohibées par la LFAIE. La société B._____ réalise également l'achat et la vente d'œuvres d'art.

Selon les informations fournies par l'Administration fiscale du Canton de Genève, la société B._____ n'a, au cours des années 20(...) à 20(...), exercé aucune activité commerciale et elle se trouvait en état de « sommeil ». Entre 20(...) et 20(...), la société B._____ a déployé une activité d'investissements et de prêts à différentes autres entités.

Selon les informations fournies par l'Administration fiscale du Canton de Genève, la société B._____ ne dispose pas de locaux propres. Cette dernière précise que son adresse chez C._____ est son adresse de domiciliation, le temps pour la société de réussir dans son développement commercial. Pour la période concernée, la société B._____ n'a fait valoir aucune charge locative et n'a versé aucun salaire. En termes de moyens humains et matériels, la société précitée a un directeur et sa gestion est effectuée par des tiers (fiduciaire, consultants) auxquels elle verse des honoraires et des frais de gestion. Elle fait également appel à des prestataires et des consultants selon les besoins ».

J.

Par mémoire du 15 novembre 2018, A._____ et B._____ (ci-après : les recourantes), agissant par l'entremise de leur mandataire, interjetèrent recours à l'encontre de la décision précitée, concluant à l'annulation de la transmission à la DGFIP, d'une part, des bilans de B._____ au 31 décembre 20(...) et au 31 décembre 20(...) avec l'indication de l'identité des créanciers sous la rubrique du passif « *Autres dettes à long terme* » et, d'autre part, de l'intégralité du paragraphe suivant : « *Concernant l'impôt sur le bénéfice payé par la société B._____, celle-ci a versé, selon les informations fournies par l'Administration fiscale du Canton de Genève, (...) CHF (taux de [...] %) en 20(...), aucun montant en 20(...) et 20(...)* (en

raison des pertes essuyées), (...)CHF (taux de [...] %) en 20(...) et (...) CHF (taux de [...] %) en 20(...) ».

K.

Par réponse du 7 février 2019, l'AFC (ci-après : autorité inférieure) conclut au rejet du recours.

L.

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

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF ; RS 173.32), non réalisées en l'espèce, 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.

1.2 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'espèces 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).

1.3 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 recourantes, qui disposent de surcroît toutes deux de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF), est recevable, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur ses mérites.

1.4 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, pp. 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 BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3^{ème} éd., 2013, ch. 1135).

2.2 Le requérant peut 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 leur mémoire de recours du 15 novembre 2018, les requérantes contestent, *dans un premier grief*, le caractère vraisemblablement pertinent de la transmission à la DGFIP des informations relatives au taux et au quantum de l'impôt payé par B. _____ entre 20(...) et 20(...). Elles invoquent à ce propos deux arrêts de la Cour de céans, A-6098/2014 du 17 juin 2015 et A-7111/2014 du 9 juillet 2015.

Dans un second grief, les requérantes estiment que la transmission à l'autorité fiscale française de l'identité des créanciers figurant au bilan de B. _____ sous la rubrique « *autres dettes à long terme* » n'a aucune pertinence pour apprécier la réalité de l'activité de cette société et viole l'art. 4 al. 3 LAAF ; seule peut éventuellement être pertinente l'information sur l'existence et les montants des créances. Cette transmission ne peut pas

plus se justifier au motif, par ailleurs vague, de déterminer « *la destination réelle des flux financiers provenant de [A._____]* ».

Finally, pour le cas où le Tribunal devait considérer la transmission de l'identité des créanciers figurant au bilan de B._____ comme étant conforme au principe de la vraisemblable pertinence, les recourantes invoquent une violation du droit d'être entendu desdits créanciers. Elles exposent en effet que ces derniers n'ont pas été informés par l'AFC de l'existence de la procédure ni du fait que leurs identités allaient être communiquées à l'autorité fiscale française, et ce, contrairement à ce que prévoient les art. 14 al. 1 et 2 et 15 al. 1 LAAF.

3.2 Dans sa réponse du 7 février 2019, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours. Elle souligne que la jurisprudence actuelle qualifie de vraisemblablement pertinents les renseignements relatifs au type d'assujettissement de sociétés suisses, aux taux d'impôt appliqués à celles-ci ainsi qu'aux montants d'impôt dus pour des périodes fiscales données. Partant, eu égard à l'objectif de la requête de la DGFIP – détermination de l'impôt sur les sociétés devant être acquitté par A._____ – et au fait que A._____ détient 100 % du capital-actions de B._____, la communication du taux et du quantum d'impôts apparaît selon elle admissible étant donné qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents.

Pour ce qui a trait à la communication de l'identité des personnes figurant dans le bilan de B._____, l'AFC la considère comme conforme à la loi et à la jurisprudence, ces informations, qui permettent d'établir l'existence d'une relation d'affaires avec la B._____ et la réalité de cette dernière, étant vraisemblablement pertinentes pour l'autorité requérante.

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 *pertinence vraisemblable 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 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 (*safort 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 Cst.), 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. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES ; 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 (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_537/2019 précité consid. 3.5, 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). 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. notamment arrêts du Tribunal fédéral 2C_537/2019 précité *ibid.*, 2C_545/2019 précité 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 de la Cour de céans 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 de la Cour de céans 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 ; arrêts 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 ». Le point de savoir si l'art. 4 al. 3 LAAF, dans sa version en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2017, est applicable à une demande d'assistance formée antérieurement peut rester incertain. Cet ajout ne fait en effet que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il ressortait déjà d'un message relatif à la version initiale de cette disposition (cf. Message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale], FF 2015 5134 ainsi que le Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative, FF 2011 5783) et tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et 143 II 506 consid. 5.2.1), ainsi qu'appliqué par l'AFC dans sa pratique (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4591/2018 précité, consid. 4.3.2 et les références citées).

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 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).

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, ATF 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 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 des deux demandes (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 recourantes (cf. ci-dessous, consid. 5.2 et 5.3 ainsi que consid. 6).

5.1 Sur le plan formel, le Tribunal constate que les demandes d'assistance administrative contiennent toutes deux les informations nécessaires à leur recevabilité. Elles mentionnent en effet le nom de la personne morale visée par le contrôle mené par l'autorité requérante, à savoir A._____, la base juridique, la période visée par la demande, soit du (...) janvier 20(...) au (...) décembre 20(...), l'objectif fiscal fondant la demande, la description précise des renseignements sollicités ainsi que les détenteurs potentiels d'informations, à savoir, pour ce qui a trait à la première requête, B._____, société inscrite au registre du commerce du canton de Genève

détenue à 100 % par A._____, et, pour ce qui concerne la seconde requête, la banque D._____, à (...).

5.2

5.2.1 Dans un premier grief, les recourantes contestent la transmission à l'autorité requérante d'informations relatives au taux et au quantum de l'impôt, estimant celles-ci comme n'étant pas vraisemblablement pertinentes.

5.2.2 Contrairement à ce que prétendent les recourantes, la jurisprudence récente du Tribunal ne considère nullement ces renseignements comme n'étant pas vraisemblablement pertinents. Bien au contraire, les renseignements relatifs au type d'assujettissement de sociétés suisses, aux taux d'impôts qui leur ont été appliqués et aux montants d'impôts dus pour des périodes fiscales données ont été expressément considérés comme propres à établir la situation fiscale de la société concernée par la requête d'assistance administrative (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-733/2017 du 18 octobre 2018, consid. 4.6.1 et les références citées). Les arrêts antérieurs, d'ailleurs cités par les recourantes dans leur mémoire de recours, qui adoptaient une approche différente, respectivement plus nuancée de cette question, ne sauraient être suivis (cf. *ibid.*).

5.2.3 En l'espèce, B._____ est propriété de A._____, qui détient l'intégralité de son capital-actions. Le contrôle de l'administration fiscale française porte sur l'impôt sur les sociétés dont est redevable A._____. Or, comme le mentionne à juste titre l'autorité inférieure dans sa réponse du 7 février 2019 (cf. p. 2), les bénéfices ou revenus positifs d'une entité soumise à l'étranger à un régime fiscal privilégié et détenue majoritairement par une personne morale établie en France sont, selon le droit français, réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposable de cette dernière.

Dans ces conditions, il est manifeste que le taux et le quantum d'impôt acquitté par B._____ dans le canton de Genève sont des renseignements remplissant la condition de la vraisemblable pertinence. Ils permettent d'apprécier la réalité de l'activité de B._____ ainsi que sa situation financière, et de s'assurer de la destination réelle des flux financiers provenant de sa propriétaire, A._____, autant d'informations nécessaires pour procéder à l'imposition de cette dernière en application des dispositions topiques de la réglementation française en matière d'impôt sur les sociétés.

Ainsi, il se justifie que l'autorité requérante puisse disposer d'une connaissance large et détaillée de la comptabilité de B. _____ qui, bien qu'étant une société de droit suisse inscrite au registre du commerce de la République et canton de Genève, est susceptible d'avoir une incidence directe sur l'impôt dû par sa propriétaire, A. _____.

Au surplus, la compatibilité de la réglementation française sur les entreprises étrangères contrôlées (règles CFC) – invoquée comme fondement par l'autorité française pour le dépôt de ses demandes – n'a pas à être contrôlée en l'espèce. En effet, l'application éventuellement contraire à la CDI CH-FR de ces règles (sur ce problème, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2020 du 28 août 2020 consid. 3.1.2 et 3.1.3 et les auteurs cités) ne relève pas en l'espèce du droit de l'entraide, mais de la procédure au fond qui se déroulera, le cas échéant, devant les juridictions françaises.

5.2.4 Partant, le grief relatif à l'absence de caractère vraisemblablement pertinent de la communication du taux et du quantum de l'impôt acquitté par B. _____ dans le canton de Genève est écarté.

5.3

5.3.1 Dans un second grief, les recourantes estiment les informations figurant au passif du bilan de B. _____ aux 31 décembre 20(...) et 31 décembre 20(...) sous la rubrique « *autres dettes long terme* » comme n'étant pas vraisemblablement pertinentes au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF. Y figure l'identité de, respectivement, trente-neuf et trente-deux créanciers de cette société envers lesquels celle-ci est endettée.

5.3.2 Ce grief pose la question de la façon dont doivent être traités les tiers non concernés dans une procédure d'assistance administrative (pour les aspects théoriques, cf. ci-dessus, consid. 4.9).

5.3.2.1 *In casu*, les personnes physiques figurant au passif du bilan de B. _____ disposent d'une créance envers elle. Le fait qu'elles apparaissent dans ces documents comptables ne saurait être considéré comme étant le fruit d'un pur hasard, mais est bien plus la conséquence de relations contractuelles ou – au moins – de relations d'affaires, lesquelles sont susceptibles d'avoir un intérêt pour la détermination de l'impôt sur les sociétés dû par A. _____, actionnaire unique de B. _____. C'est le lieu de préciser que l'autorité requise, en l'espèce l'AFC, se borne à un *contrôle de plausibilité* (cf. ci-dessus, consid. 4.3.2), si bien qu'elle ne refuse la transmission que si les renseignements sollicités apparaissent sans lien

aucun avec l'enquête menée par l'Etat requérant, présumé de bonne foi. Tel n'est pas le cas en l'occurrence. Eu égard au statut d'actionnaire unique de A. _____, il apparaît conforme au principe de la vraisemblable pertinence que la DGFIP puisse connaître l'intégralité du détail des comptes d'exploitation et des bilans de B. _____, y compris les identités de personnes physiques, non concernées par la requête de l'autorité fiscale française, figurant dans ces documents comptables. Il ne peut d'ailleurs être exclu que ces personnes soient des proches des recourantes et que l'existence de prêts puisse avoir des conséquences sur l'imposition de la société française. Au regard des éléments qui précèdent, l'intérêt public à un échange de renseignements le plus large possible l'emporte sur l'intérêt privé des créanciers à voir leur identité soustraite à la connaissance des autorités fiscales françaises. Cela est d'autant plus le cas qu'en vertu du principe de spécialité, la communication de renseignements portant sur l'identité de personnes non concernées, étant en relations contractuelles ou d'affaires avec – en l'occurrence – B. _____, ne pourra être utilisée par la DGFIP dans la procédure à l'encontre la société A. _____ uniquement ; ils ne pourront en aucune façon être utilisés à l'encontre des personnes non concernées figurant au bilan de B. _____, notamment pour entreprendre de quelconques poursuites à leur endroit. L'application stricte de ce principe de spécialité offre ainsi une protection aux tiers non concernés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_777/2020 du 30 septembre 2020 consid. 4.2 et la jurisprudence citée) et limite par conséquent leur intérêt privé à voir leur identité soustraite à la connaissance des autorités fiscales françaises.

5.3.2.2 Par ailleurs, les personnes figurant dans les bilans de B. _____, qui – rappelons-le – ne sont nullement concernées directement par la demande d'assistance administrative formulée par la DGFIP et dont la qualité pour recourir n'est en aucun cas évidente, n'avaient par conséquent pas à être informées de l'ouverture de la procédure contre A. _____ ni un quelconque droit d'être entendu dans ce cadre (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.5).

5.3.3 Partant, le grief relatif à la communication de l'identité des personnes figurant au bilan de B. _____, sous la rubrique « *autres dettes long terme* », doit être également rejeté.

6.

Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas de motifs – et les recourantes 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 les demandes d'assistance reposent sur un comportement contraire à la *bonne foi* (cf. ci-dessus, consid. 4.4) ou qu'elles ne soient pas *vraisemblablement pertinentes* – pour d'autres motifs que ceux analysés précédemment (cf. ci-dessus, consid. 5.2 et 5.3) –. Bien au contraire, les renseignements requis par la DGFIP apparaissent bien de nature à établir la situation fiscale de A._____ et les demandes à l'origine de la présente procédure ne constituent pas une « *fishing expedition* ». Aucun élément ne permet de douter du respect par l'autorité requérante du *principe de spécialité* (cf. ci-dessus, consid. 4.6). 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 être par conséquent rejeté.

La décision rendue par l'AFC le 15 octobre 2018 est ainsi confirmée, précision étant au surplus 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 A._____, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR (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 recourantes, 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 A. _____, à (...), 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 recourantes. 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 recourantes (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 :