



Arrêt du 9 mars 2020

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Raphaël Gani, Daniel Riedo, juges,
John Romand, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____,
tous représentés par
Maître Thierry Ulmann,
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a Le (...) 2016, la direction générale des finances publiques française (ci-après : autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : autorité inférieure ou AFC) une demande d'assistance administrative en matière fiscale (ci-après : demande) datée du (...) du même mois. Elle décrivait alors le cadre juridique dans lequel s'inscrivait la demande comme étant celui d'une assistance administrative prévue par l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (RS 0.672.934.91 ; ci-après : Convention ou CDI CH-FR). Elle fournissait en sus les informations suivantes : l'identité de A._____, celle de la société B._____, de même que de l'entité C._____, tous trois considérés comme personnes concernées, soit en France pour les deux premiers, soit en Suisse pour la dernière. Elle indiquait la période et les impôts visés, à savoir l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés pour les années 2013 et 2014, ainsi que le but fiscal dans lequel les renseignements étaient demandés, c'est-à-dire de vérifier si A._____ était le bénéficiaire final des dividendes payés par B._____ via C._____, si cette dernière disposait des moyens nécessaires à la réalisation des prestations facturées, et pour établir le montant des impôts éludés. Enfin, elle demandait la transmission des renseignements, comme suit :

(...)

L'état de fait de la demande prévoyait les éléments repris ci-après.

La société française B._____ faisait l'objet d'un contrôle fiscal.

(...)

(...)

A.b Par courrier daté du (...) 2016, joint à la demande, l'autorité requérante a déclaré que sa requête était effectuée conformément aux termes de la Convention et que les moyens de collecte du renseignement, qui étaient prévus par la procédure fiscale française et utilisables à ce stade, avaient été épuisés.

B.

Par trois ordonnances de production des 11 et 16 janvier 2017, l'autorité

inférieure a requis l'(...) (ci-après : AFC [...]), la banque D._____ et C._____ de lui fournir les documents et renseignements recherchés, pour la période du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2014.

Les 24 et 27 janvier 2017, dites deux premières détentrices des renseignements ont produit les informations demandées.

La société (...) a transmis à l'AFC, par pli du 26 janvier 2017 dont le signataire était son administrateur, lequel détenait également cette position auprès de C._____, puis par courriel du 22 février 2017, une partie des renseignements requis.

Le 21 mars 2017, Maître Thierry ULMANN (ci-après : mandataire) a fait connaître à l'autorité inférieure de sa qualité pour agir en tant que représentant de C._____.

Par courrier du 22 septembre 2017, il a apporté à l'AFC des réponses aux questions restées en suspens.

C.

Le 25 octobre 2017, l'autorité inférieure a transmis à A._____, à B._____, et au mandataire, un projet de réponse à l'autorité requérante.

D.

Par pli du 31 octobre 2017, deux autres procurations établies par A._____ et B._____ en faveur du même mandataire ont été transmises par ce dernier à l'AFC.

E.

Le 13 décembre 2017, les trois personnes visées par la demande ont formé opposition à la transmission prévue par l'autorité inférieure.

F.

Par courrier du 23 avril 2018, l'AFC a complété son projet de transmission du 25 octobre 2017, et a adressé cette nouvelle version au mandataire.

Celui-ci a sollicité, le 1^{er} mai 2018, la suppression d'une partie d'une réponse, celle donnée à la question let. h) de la demande.

Par échange de courriels du 7 mai 2018, l'autorité inférieure a demandé à l'AFC (...) de confirmer, ou compléter, l'explication en question, que cette autorité a alors précisée.

Par pli du 28 mai 2018, l'AFC a communiqué au mandataire la réponse ainsi modifiée à la question let. h) et renvoyait pour le surplus à son projet du 23 avril 2018.

G.

Le 7 juin 2018, A._____, B._____, et C._____ se sont opposés à la transmission de toutes informations les concernant à l'autorité requérante.

H.

Par décision finale datée du 10 juillet 2018, notifiée au mandataire, l'autorité inférieure a prévu :

1. d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative concernant [A._____ et B._____, (...)].
2. de transmettre aux autorités compétentes françaises les informations demandées, reçues des détentrices d'informations, [l'AFC (...), C._____ et D._____], dans lesquelles apparaît également [C._____] (...)

I.

Par mémoire du 9 août 2018, A._____, B._____, et C._____ (ci-après, respectivement : recourant 1, recourante 2 et recourante 3) ont déposé un recours auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : Tribunal ou TAF). A titre principal, ils concluent à l'annulation de la décision du 10 juillet 2018, au refus de l'octroi aux autorités compétentes françaises de l'assistance administrative les concernant, et à la condamnation de l'AFC au versement des frais de la procédure et dépens. Ils demandent, subsidiairement, le renvoi de la cause à cette autorité, pour une nouvelle décision "au sens des considérants".

A l'appui de leur recours, ils avancent des violations de l'art. 28 CDI CH-FR, du principe de la proportionnalité en lien avec cette disposition, et celui de l'interdiction de l'arbitraire.

J.

Par réponse du 5 octobre 2018, l'AFC a sollicité le rejet du recours, sous suite de frais et dépens.

Les autres faits et arguments seront repris ci-après dans la mesure utile à la résolution du litige.

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'occurrence – le Tribunal connaît, en vertu de l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF ; art. 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

L'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Datée du (...) 2016 et adressée le (...) du même mois, la demande entre dans le champ d'application de la LAAF (voir art. 24 LAAF a contrario). Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est soumise à la PA (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF ; art. 19 al. 5 LAAF).

1.2 Au surplus, interjeté en temps utile (art. 50 al. 1 PA), selon les exigences de contenu et de forme prescrites à l'art. 52 PA, par trois personnes ou entités qui possèdent manifestement la qualité pour recourir (cf. art. 14 al. 2 et 19 al. 2 LAAF), le recours est recevable.

1.3 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-5893/2017 du 8 octobre 2019 consid. 1.3).

Cela étant précisé, il convient d'entrer en matière.

1.4

1.4.1 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA).

1.4.2 Le Tribunal 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 (voir la disposition précitée et l'art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011,

p. 300 s.). Il s'en tient néanmoins en général aux griefs soulevés et n'examine les autres points de droit que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

1.4.3 De plus, le TAF n'a pas à trancher des questions abstraites, comme le TF du reste (cf. arrêt du TF 2C_565/2013 du 6 décembre 2013 consid. 4.3.2), mais doit uniquement se prononcer sur les aspects de la décision entreprise qui exercent une incidence concrète pour les parties (ATF 142 II 161 consid. 3).

2.

2.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (mis à jour en 2010 ; 2014 ; 2017 ; OCDE [2013 ; 2017 ; 2019], version complète, < dx.doi.org/10.1787/0faf9b6c-fr >, consulté le 19.2.2020, ci-après : MC OCDE ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de la Convention (ci-après : Protocole additionnel ; publié à l'instar de la CDI CH-FR au RS 0.672.934.91). Ces dispositions résultent de l'Avenant du 27 août 2009, entré en vigueur le 4 novembre 2010 (RO 2010 5683 ; ci-après : Avenant), et pour le ch. XI précité, également de l'Accord du 25 juin 2014 modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195 ; ci-après : Accord 2014). Ces modifications s'appliquent à la demande, laquelle, datée du (...) et adressée le (...) du même mois, concerne au plus loin l'année 2013 (cf. art. 11 ch. 3 de l'Avenant et art. 2 ch. 2 et 3 de l'Accord 2014).

2.2 La LAAF règle, sur le plan interne, l'exécution de l'assistance administrative internationale en matière fiscale d'échange de renseignements sur demande et concrétise ainsi la mise en œuvre de l'art. 28 CDI CH-FR et du ch. XI du Protocole additionnel (ATF 143 II 224 consid. 6.1, cf. également ATF 143 II 628 consid. 4.3).

3.

Le principe de la bonne foi, ancré notamment à l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111 ; ci-après : CV), s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF), en tant que principe de droit international public (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4) 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). En tant que les règles d'interprétation de la CV codifient le droit international coutumier, elles s'appliquent aussi aux Etats non parties à la CV, ce qui est le cas de

la France qui n'a pas adhéré à la CV (arrêt du TAF A-1560/2018 du 8 août 2018 consid. 5 et les références citées).

Ce principe a en outre comme effet qu'un Etat est présumé agir de bonne foi (ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3 et 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le présent contexte, cette présomption signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose néanmoins de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. la jurisprudence précitée). En cas de doute sérieux, le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé par l'Etat requis (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 143 II 202 consid. 8.7.1). Il appartient à ce dernier d'établir s'il est ou non en présence d'éléments établis et concrets pour considérer que la présomption de bonne foi est renversée (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.4).

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 TF 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-1560/2018 du 8 août 2019 consid. 5).

4.

4.1 Du point de vue formel, la requête doit contenir les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, à savoir : l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification [let. a] ; la période visée par la demande [let. b] ; une description des renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis [let. c] ; le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés [let. d] ; 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. Ainsi, dans les cas où

l'autorité compétente de l'Etat requérant a, dans le cadre d'une demande de renseignements de nature bancaire, connaissance du nom de l'établissement tenant le compte de la personne, objet du contrôle ou de l'enquête, elle doit le fournir à l'autorité compétente de l'Etat requis [let. e].

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des conventions internationales conclues par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; cf. arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.1).

4.2

4.2.1 Exprimée à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements pour l'application de la Convention ou la législation fiscale des Etats contractants est la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêts du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 consid. 4.3.1.1 et A-5149/2015 du 29 juin 2016 [décision confirmée par le TF] consid. 4.7.1). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. 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. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité (voir ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.1).

4.2.2 La procédure d'assistance administrative ne tranche en outre pas matériellement l'affaire ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée. Ainsi, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (cf. entre autres, les arrêts du TAF A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.3, A-7136/2017 du 1^{er} mai 2019 consid. 4.2.4 et les références citées).

4.2.3 L'Etat requis doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les renseignements requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (cf. entre autres, l'arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; sur la condition de la bonne foi, voir supra consid. 3). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 et les références citées).

Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, lequel fixe que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents, qu'elle doit extraire ou rendre anonymes (cf. arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-7136/2017 du 1^{er} mai 2019 consid. 4.1.2).

4.2.4 L'interdiction de la pêche aux renseignements est liée à la pertinence des informations requises et en constitue une limite. Elle vise à empêcher que l'Etat requérant demande des informations dont il apparaît, compte tenu des circonstances d'espèce et avec certitude, qu'ils ne sont pas déterminants ; dans un tel cas l'Etat requis est en droit de ne pas entrer en matière sur la demande. Au plan interne, une pêche aux renseignements entraîne la non-entrée en matière sur la demande (art. 7 let. a LAAF ; arrêt du TF 2C_988/2015 du 29 mars 2017 consid. 4.1 et les références citées ; arrêt du TAF A-1560/2018 du 8 août 2019 consid. 7.3). L'interdiction de la pêche aux renseignements correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse ; RS 101), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (entre autres arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5 et les références citées).

4.3

4.3.1 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 (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3 et les références citées).

4.3.2 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 des 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 que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il ressortait déjà du message relatif à la version initiale de cette disposition (cf. Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative 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 (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 (arrêts du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3.2 et A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.2).

4.3.3 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 (ATF 142 II 69 consid. 3.1 ; cf. également ATF 141 II 436 consid. 3.3, 4.5 et 4.6).

4.3.4 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). 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 TF 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 TF 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 fait 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 142 II 161 consid. 4.6.2 ; arrêts du TF 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 TAF 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 TAF 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 TF relative au droit d'être entendu de tiers).

5.

En l'espèce, le Tribunal révisera d'abord la forme de la demande (consid. 6.1), avant de porter son examen sur l'exigence matérielle de la pertinence vraisemblable en tenant compte des divers griefs soulevés par les parties recourantes (consid. 6.2 à 6.5). Il traitera ensuite l'allégation de ces dernières d'une violation de la protection contre l'arbitraire (consid. 7).

6.

6.1 Il convient tout d'abord de constater que l'autorité requérante a fourni, dans sa demande, l'identité des personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête en France, à savoir les recourants 1 et 2, la période visée par la requête, soit du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2014, et a décrit les renseignements recherchés (cf. points 5 et 6 de la demande, pièce 1 autorité inférieure). Les objectifs fiscaux poursuivis, c'est-à-dire en particulier de vérifier pour la taxation de l'impôt sur le revenu et le bénéficiaire si le recourant 1 était le bénéficiaire final des dividendes payés par la recourante 2 via la recourante 3 et si cette dernière disposait des moyens nécessaires à la réalisation des prestations facturées, y figurent également. Enfin, l'Etat requérant a fourni les noms des détenteurs d'informations ainsi que, pour les renseignements bancaires, le nom de l'établissement concerné.

Dès lors que les conditions de forme prévues au par. 3 ch. XI du Protocole additionnel sont remplies, l'exigence de la pertinence vraisemblable de la demande est présumée respectée (cf. supra consid. 4.1).

6.2

6.2.1 Les recourants estiment que la condition de la pertinence vraisemblable fait défaut dans la mesure où les renseignements demandés concerneraient exclusivement une société suisse sans lien juridique avec la France et qui ne serait même pas visée par la demande. Les informations susceptibles d'être transmises seraient par conséquent dénuées de toute pertinence au sens de l'art. 28 CDI CH-FR et la démarche de l'Etat requérant s'apparenterait à de la pêche aux renseignements.

6.2.2 De manière schématique, le litige porte sur trois questions. Il y a d'abord lieu d'établir s'il existe une possibilité raisonnable, au moment du dépôt de la demande, que les informations requises se révéleront pertinentes (consid. infra 6.3.2). Il s'ensuit ensuite de déterminer si les renseignements sujets à transmission ont un rapport avec l'état de fait inscrit dans la demande (cf. supra consid. 4.2.3 et infra consid. 6.4). Parallèlement et dès lors que les recourants allèguent un fait négatif, à savoir l'absence de liens entre les recourants 1 et 2 et la recourante 3, il convient de se demander s'ils arrivent à en faire la démonstration de manière suffisante, c'est-à-dire avec une vraisemblance prépondérante (cf. supra consid. 3).

6.3

6.3.1 De l'avis des recourants, il n'existerait aucun lien d'actionnariat entre

le recourant 1 et la recourante 3, alors que les renseignements requis seraient uniquement en rapport avec cette dernière et que l'intégralité de la demande serait fondée sur l'existence d'un tel lien. De surcroît, l'autorité requérante n'aurait pas apporté de preuve tangible permettant de vérifier l'exactitude de l'allégation qu'elle aurait formulé au sujet de l'actionnariat de la recourante 3.

6.3.2

6.3.2.1 De la demande, il sied de reprendre les faits suivants (voir supra A.a). (...)

L'autorité requérante considère que ces versements ont conduit effectivement la recourante 2 à rembourser la recourante 3. Elle soupçonne en outre le recourant 1 d'être le véritable bénéficiaire des dividendes payés via la recourante 3 par la recourante 2.

6.3.2.2 En somme, il ressort de la demande, autrement dit des indications fournies par la France que la Suisse ne saurait en principe mettre en doute (cf. supra consid. 3), que durant la période en question, des valeurs patrimoniales auraient transité de la recourante 2, qu'aurait dirigé de fait le recourant 1, par la société holding à la recourante 3, dont le recourant 1 aurait été le bénéficiaire ultime. Ainsi, si l'on s'attache à la description des faits émise par l'autorité requérante, il ne peut être retenu, tel que le laissent entendre les recourants, que la demande reposerait uniquement sur une seule qualité du recourant 1, à savoir celle d'un actionnaire de la recourante 3. Bien plus, si une position spécifique devait lui être attribuée, elle serait celle, du point de vue fiscal, d'un bénéficiaire potentiel de revenus provenant de la recourante 2, au travers de la recourante 3. Le recourant 1 serait ainsi la personne physique qui, en dernier lieu, acquerrait le produit découlant des dividendes. Il convient à cet égard de souligner que l'art. 11 CDI CH-FR fait référence au bénéficiaire effectif d'un dividende par opposition au propriétaire des actions, qui peuvent être deux personnes différentes dans certains cas (dans ce sens : MC OCDE, version abrégée 2017, < dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr >, consulté le 3.3.2020, n° 12.4 ad art. 10 par. 2, p. 256).

6.3.2.3 L'autorité requérante a de plus exposé que des honoraires de "management" de (...) euros ont été facturés sur l'exercice 2013 à la recourante 2 par la recourante 3 ; montant ayant constitué pour la recourante 2 une charge déductible. La recourante 2 aurait donc vu son résultat impo-

sable diminué après déduction des dépenses en rapport avec la recourante 3. Ce lien, en tant qu'il fonde également la demande, est pourtant occulté par les recourants.

6.3.2.4 En fin de compte, l'état de fait fourni par l'autorité requérante permet d'établir de façon suffisamment pertinente un lien présumé entre les trois recourants. De telle manière, est également établi en quoi il existait, lors du dépôt de la demande, une possibilité raisonnable que les informations requises se révéleront pertinentes. En effet, celles-ci ayant trait au final à la recourante 3, que contrôlerait en dernier lieu le recourant 1, ainsi qu'aux dépenses de direction facturées par la recourante 3, admises en déduction en France chez la recourante 2, elles sont potentiellement propres à être utilisées dans la procédure étrangère concernant le recourant 1 et la recourante 2.

6.3.3 Ensuite, avant d'examiner si l'exigence de la pertinence vraisemblable est remplie pour ce qui est des renseignements dont la transmission est envisagée, il y a lieu de se pencher sur l'allégation des recourants, selon laquelle – l'AFC aurait dû demander des informations supplémentaires à l'autorité requérante s'agissant du bien-fondé de la demande –, dès lors que cette autorité n'apporterait aucun élément de preuve tangible qui permettrait de vérifier si l'allégation qu'elle formulerait au sujet de l'actionnariat de la recourante 3 serait correcte ou non.

A cet égard, selon les recourants, l'autorité requérante aurait sous-entendu que le recourant 1 serait l'actionnaire de la société 3 (cf. fait n° 11 de leur mémoire du 9 août 2018). Or, comme on l'a vu (cf. supra consid. 6.3.2.2), ce n'est pas ce qui ressort de la demande. Etaient davantage présentés dans celle-ci des éléments démontrant, de façon suffisamment pertinente, que le recourant 1 serait le bénéficiaire final de valeurs patrimoniales provenant de la recourante 2, versées via la recourante 3.

L'appréciation des recourants ne peut ainsi être retenue et ne permet pas en conséquence de remettre en cause avec une vraisemblance prépondérante les indications de l'autorité requérante. Au demeurant, celles-ci ne soulevant pas de doutes, formellement et sur le fond, l'autorité inférieure n'avait dès lors point à rechercher, à juste titre, de plus amples précisions auprès de l'autorité requérante.

6.3.4 Le caractère vraisemblablement pertinent des renseignements demandés est partant rempli.

6.3.5 Pour ce qui est du moyen relatif à interdiction de la pêche aux renseignements, les informations requises n'apparaissant pas comme étant non déterminantes, avec certitude, pour élucider la situation des recourants (cf. supra consid. 4.2.4), il doit être rejeté.

6.4

6.4.1 Dans les limites de l'exigence de la pertinence vraisemblable, il demeure encore à déterminer si les informations rassemblées par l'AFC remplissent cette condition.

6.4.2 En premier lieu, les recourants prétendent que l'autorité inférieure aurait dû rejeter la demande, lorsqu'elle a eu connaissance du nom de l'actionnaire de la recourante 3, au motif que le lien soulevé par l'autorité requérante entre le recourant 1 et la recourante 3 aurait été finalement inexistant.

Au vu des considérants qui ont précédé (cf. supra consid. 6.3.2.1 à 6.3.2.4), l'argumentation des recourants tombe pourtant à faux ; les liens présumés entre les parties ne se limitant pas à l'actionariat de la recourante 3.

6.4.3 En deuxième lieu, les recourants ne sauraient être suivis lorsqu'ils arguent que les renseignements en question ne permettent pas de démontrer l'existence d'un quelconque lien entre le recourant 1, respectivement la recourante 2, et la recourante 3, ou qu'ils seraient totalement "irrelevant" pour résoudre le problème de double imposition fiscale qu'aurait été soulevé par l'autorité requérante lors de la demande.

Déjà qu'il ne résulte pas de la requête qu'une telle problématique ait été évoquée par l'Etat requérant, il suffit, pour répondre aux recourants, de constater que trois versements de (...) euros chacun ont été effectués les (...), (...) et (...) 2013, (...), de sorte qu'il existe un lien évident entre les susmentionnées.

6.4.4 Ce qui lie concrètement la recourante 2 à la recourante 3 ne semble toutefois en définitive pas contesté, les recourants argumentant davantage sur le fait que les sommes versées l'ont été que sur une des deux années concernées par la demande et sur la nature des services qui ont justifié ces dépenses.

Or, il suffit en l'occurrence que les informations se rapportent aux périodes fiscales 2013 et/ou 2014 pour qu'elles apparaissent dans le champ d'application temporel de la demande.

Les renseignements au sujet de versements sont de plus suffisamment pertinents pour être transmis, eu égard à l'un des buts recherchés par l'autorité requérante, à savoir de clarifier la nature et l'arrière-plan des prestations facturées par la recourante 3 à la recourante 2.

Si les recourants entendent ensuite contester, en tenant compte de la législation française, une qualification en France des charges de la recourante 2 qu'ils ne partageraient pas, il leur reviendra de développer leur démonstration par devant les autorités fiscales de cet Etat, étant rappelé que la présente procédure ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. supra consid. 4.2.2).

Les faits allégués par les seuls recourants, que la recourante 3 n'aurait eu aucune activité commerciale et perçu aucun dividende en 2013 et 2014, ne sont pas déterminants non plus au stade de cette procédure.

Au demeurant, quand bien même la Suisse serait d'avis que ces informations manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents, il ne lui n'incomberait pas de refuser de les transmettre, étant au surplus rappelé que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées relève avant tout du ressort de l'Etat requérant (cf. supra consid. 4.2.1).

6.4.5 Le Tribunal rappelle pour terminer qu'il n'a point pour vocation de traiter des questions abstraites (cf. supra consid. 1.4.3).

Celle soulevée par les recourants lorsqu'ils "[s]'interrogent] de manière plus générale sur le pouvoir d'appréciation des autorités suisses" s'agissant de trancher la question de la pertinence vraisemblable des informations recueillies dans le cadre d'une demande d'assistance, en particulier lorsque ces renseignements concerneraient une personne qui ne serait pas visée par la requête, la recourante 3 selon eux, n'appelle ici pas de développement sur le sujet.

A titre superfétatoire, il sera tout de même relevé que cette interrogation n'a plus de portée propre, compte tenu du fait que les informations requises et susceptibles d'être transmises sont vraisemblablement pertinentes. En effet, les indications concernant la recourante 3 peuvent en l'occurrence

être utiles pour l'imposition du recourant 1 et de la recourante 2. Elles constituent alors à tout le moins des renseignements vraisemblablement pertinents. Il en découle que la recourante 3 revêt indubitablement la qualité de personne concernée, au sens matériel, par la demande, et le fait de ne pas transmettre des informations la concernant rendrait la demande vide de sens (cf. supra consid. 4.3).

6.5 Le grief de violation de la condition de la pertinence vraisemblable est partant rejeté.

7.

Reste à examiner le grief de l'arbitraire.

Il résulte des considérants qui précèdent que la décision attaquée interprète la législation pertinente et la jurisprudence y relative d'une manière qui échappe à l'arbitraire, et que, dans son résultat, elle consacre une solution conforme à l'ordre juridique. Il ne saurait dès lors être soutenu que la décision attaquée est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (cf. ATF 144 I 170 consid. 7.3 et les références citées ; arrêt du TF 2C_532/2019 du 12 novembre 2019 consid. 3.1).

Le moyen soulevé par les recourants doit donc être écarté.

8.

8.1 Le recours est partant rejeté et la décision du 10 juillet 2018 confirmée.

8.2 Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA ; art. 2 al. 1 du règlement concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral du 21 février 2008 [FITAF, RS 173.320.2]) sont ici arrêtés à 5 000 francs, mis à la charge des recourants et imputés sur le montant de 5 000 francs 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.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de 5 000 francs sont mis à la charge des recourants. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie RoCHAT Pauchard

John Romand

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 :