



Arrêt du 24 août 2018

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Michael Beusch, Marianne Ryter, juges,
Dario Hug, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
les deux représentés par
Maître Jean-Luc Bochatay et Maître Alexis Dubois-Ferrière,
recourants,

contre

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

Objet

assistance administrative (CDI-FR).

Faits :**A.**

Le 9 décembre 2016, la Direction générale des Finances publiques française (ci-après : la DGFIP ou l'autorité requérante) adressa trois demandes d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Ces demandes (réf. ***) étaient fondées 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 la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : CDI-FR ; RS 0.672.934.91), tel que modifié par l'Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant ; également publié au RS 0.672.934.91 ; RO 2010 5683). Les trois demandes concernaient A. _____ (ci-après : le recourant 1) et son épouse B. _____, née *** (ci-après : la recourante 2) et se rapportaient à la période du 1^{er} janvier 2010 au 1^{er} janvier 2016.

B.

Au vu des éléments en leur possession, les autorités françaises sollicitaient de l'AFC la transmission d'informations au sujet des deux époux recourants, notamment des états de fortune, des relevés de comptes bancaires et des copies de formulaires A. Les détenteurs présumés d'informations en Suisse étaient ***, *** et ***.

C.

C.a Par ordonnances de production du 23 décembre 2016, l'AFC invita les trois détenteurs présumés d'informations à lui fournir les documents et renseignements demandés. Ceux-ci furent également priés d'informer les personnes concernées de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

C.b Par courriers des 4 et 5 janvier 2017, ***, respectivement ***, transmettent les informations demandées à l'AFC.

C.c Le 9 janvier 2017, Me Jean-Luc Bochatay et Me Alexis Dubois-Ferrière (ci-après : les avocats des recourants) indiquèrent à l'autorité inférieure avoir été mandatés par les recourants. Dans ce cadre, ils sollicitèrent la consultation du dossier.

C.d *** fournit les documents et renseignements requis le 19 janvier 2017. Le 10 mai 2017, *** transmet encore des avis de débit relatifs aux transferts

de fonds intervenus sur la relation bancaire *** pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 1^{er} janvier 2016.

C.e Le 9 août 2017, l'AFC remit aux avocats des recourants l'intégralité des pièces du dossier et leur spécifia les informations qu'elle envisageait de communiquer à la DGFIP (dossier autorité inférieure, pce 24, annexes 22 ss). Les avocats déposèrent leurs premières observations le 11 septembre 2017, ainsi que des observations complémentaires le 19 septembre 2017.

D.

Par décision du 5 octobre 2017, l'AFC accorda l'assistance administrative aux autorités françaises.

E.

E.a Les recourants ont déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral par acte du 6 novembre 2017. Ils considèrent qu'elle viole l'art. 6 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1), les art. 28 CDI-FR et le ch. XI du Protocole additionnel à la CDI-FR (ci-après : Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91), ainsi que l'interdiction de la « fishing expedition ».

Ils concluent principalement à l'annulation de la décision attaquée. Subsidiairement, ils souhaitent son annulation « en ce qu'elle conclut à la transmission d'informations et documents relatifs aux années 2009, 2010, 2011 et 2012 ». Plus subsidiairement encore, ils cherchent à obtenir son annulation « en ce qu'elle conclut à la transmission d'informations et documents relatifs aux années 2009 et 2010 ».

E.b L'AFC a déposé sa réponse le 27 décembre 2017, en concluant au rejet du recours.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du

20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS172.021), prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 LAAF).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposées le 9 décembre 2016, les trois demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.2 Le recours déposé répond 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).

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 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 1.3 et A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 1.3 avec les réf. citées).

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

1.4

1.4.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

1.4.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 49 et 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.). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et

n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a et ATF 142 V 204 consid. 6c ; spécifiquement en lien avec la CDI-FR, arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 1.4.2 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

2.

2.1

2.1.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (MC OCDE ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel. Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent aux présentes demandes (arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

L'art. 28 CDI-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêt du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI-FR] ; cf. arrêt du TAF A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

2.1.2 Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195, FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.1). 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 (cf. arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié in : ATF 143 II 202).

2.2 La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (pour la version en vigueur avant la modification du 25 juin 2014, RO 2010 5683, 5688 s.), à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (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).

2.3

2.3.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI-FR, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.3.1, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec les réf. citées). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est ainsi la *clé de voûte* de l'échange de renseignements (arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.1).

2.3.2 Le rôle de l'Etat requis se limite à un *contrôle de plausibilité* ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.3 [décision attaquée devant le TF] et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.2.1 [décision attaquée devant le TF] ; sur la condition de la bonne foi, consid. 2.4 ci-après). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du

ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2 ; voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; voir encore arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.1.2 et A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.6 et 5.6 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018]).

2.3.3 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêt du TF 2C_640/2016 du 18 décembre 2017 consid. 4.2.3 [destiné à la publication] ; pour des développements, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3). En particulier, les informations relatives à des comptes dont les contribuables visés par la demande – qualifiés de résidents fiscaux par l'Etat requérant – sont les ayants droit économiques ou pour lesquels ils sont titulaires d'une procuration, remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-FR (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.3 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2).

2.4

2.4.1 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 CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1, A-4434/2016 du 18 janvier

2018 consid. 3.4.2 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.1 avec les réf. citées [décision attaquée devant le TF]).

2.4.2 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 (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4), 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 (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3).

2.5 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 »] ; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel ; ATF 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.3, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.3, A-2317/2017 du 19 décembre 2017 consid. 3.3, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.2 et A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF], A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.3, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF] et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3).

2.6 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-6391/2016 du 17 janvier 2018

consid. 4.3.5 [décision attaquée devant le TF], A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018]). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.6 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 avec les réf. citées [décision attaquée devant le TF]).

2.7 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (arrêts du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.2 [destiné à la publication] et 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.7 et A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.1 [décision attaquée devant le TF]).

2.8 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 2.3 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (cf. art. 28 par. 3 et 5 CDI-FR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

2.9 Il peut encore arriver que les contribuables dont l'Etat requérant fait valoir qu'ils sont résidents fiscaux de cet Etat en vertu des critères de son droit interne soient *aussi considérés comme des résidents fiscaux d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat*. Il ne faut ainsi pas confondre la résidence fiscale (et l'assujettissement illimité qui en découle) d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne avec la question de la détermination de la résidence fiscale de cette personne au plan international. L'une n'implique pas forcément l'autre, puisqu'en cas de prétentions concurrentes entre Etats, la résidence fiscale au plan international se détermine, si une convention de double imposition a été conclue, par l'application des dispositions en cascade qu'elle prévoit

(cf. art. 4 MC OCDE ; ATF 142 II 218 consid. 3.6 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2).

Or, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 218 consid. 3.6 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4). Le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable (cf. art. 4 MC OCDE) ou par le recours à la procédure amiable (cf. art. 26 MC OCDE). Une telle question n'intéresse pas la Suisse dans le contexte de la procédure d'assistance administrative. Elle n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la compétence formelle pour la trancher. L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7 ; cf. aussi arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 2.7 et A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7).

3.

En l'espèce, au vu des griefs développés par les recourants, le Tribunal de céans examinera la forme des demandes (consid. 3.1), la vraisemblable pertinence des informations que l'AFC entend transmettre à la DGFIP (consid. 3.2), ainsi que la compatibilité des demandes avec le critère de l'interdiction de la pêche aux renseignements (consid. 3.3). Elle se prononcera ensuite sur l'argument de l'absence de résidence fiscale des recourants en France (consid. 3.4) et les principes de spécialité et de subsidiarité (consid. 3.5).

3.1 D'emblée, la Cour relève que les demandes remplissent incontestablement les exigences formelles du ch. XI Protocole additionnel. Elles indiquent le nom des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et les autres éléments qui facilitent leur identification (adresse et date de naissance), la période visée par la demande, une description des renseignements demandés, l'objectif fiscal qui fonde la demande, ainsi que l'identité des détenteurs d'informations présumés être en possession des renseignements requis. Le premier grief des recourants que « l'état de fait exposé dans les demandes d'assistances (recte : d'assistance) litigieuses ne remplit pas les conditions minimales de forme prévues aux articles 6

al. 1 LAAF et XI du protocole à la CDI CH-FR » (recours, p. 11), doit en conséquence être écarté.

A toutes fins utiles, il convient de rappeler ici que l'art. 6 al. 2 LAAF – certes pas explicitement invoqué par les recourants – est d'application subsidiaire ; la liste d'informations que doit comporter la demande énumérée dans cette disposition s'écarte lorsque la CDI contient des indications sur le contenu nécessaire de la demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

3.2 Du point de vue de la vraisemblable pertinence des informations à transmettre, la Cour relève ce qui suit.

Pour les trois demandes, la DGFIP expose les raisons pour lesquelles elle souhaite obtenir des relevés bancaires. Ainsi, les recourants n'auraient pas fourni l'ensemble des justificatifs demandés par l'administration fiscale française (sur le respect du principe de subsidiarité, consid. 3.5 ci-après ; comp. arrêt du TAF A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7 où les personnes concernées soutenaient n'avoir jamais été interrogés par les autorités de l'Etat requérant). Or, en tant que résidents fiscaux français, les recourants devraient déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger, ceux sur lesquels ils détiennent une procuration, ainsi que tous les revenus et l'ensemble de leur patrimoine de sources française et étrangère. La DGFIP souhaite ainsi connaître le montant des avoirs et revenus non déclarés par les recourants, ces renseignements étant nécessaires pour établir le montant des impôts éludés.

La Cour ne saurait donc suivre les recourants lorsqu'ils affirment que l'autorité requérante aurait dû « décrire précisément quels sont les éléments qui lui manquent et d'en justifier la pertinence » (recours, p. 11). Les demandes de l'autorité requérante permettent de déterminer sans peine le but poursuivi. Une telle exigence serait du reste incompatible avec le constat selon lequel une demande d'assistance implique, par nature, certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent précisément éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 et ATF 139 II 404 consid. 7.2.2 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.2). Le critère déterminant demeure quoi qu'il en soit la vraisemblable pertinence des informations à transmettre, laquelle doit être considérée comme donnée ici. A cet égard, la mention, dans la demande, des éléments figurant au ch. XI du Protocole additionnel suffit, en principe, à exclure une pêche aux renseignements (cf. consid. 3.3 ci-après), la

pertinence vraisemblable des informations devant alors être reconnue (cf. consid. 2.2 ci-avant), ce qui est le cas en l'occurrence.

3.3 Dans leur troisième grief, les requérants arguent que l'autorité requérante n'aurait pas établi des soupçons suffisants qu'ils auraient éludé leurs obligations fiscales (recours, p. 11). Ils y voient une violation de l'interdiction de la pêche aux renseignements (consid. 2.5 ci-avant).

3.3.1 Par le dépôt de demandes d'assistance, l'autorité requérante peut chercher à vérifier qu'un ou plusieurs éléments de patrimoine et/ou de revenu auraient dû être déclarés, respectivement n'avaient pas à l'être. En outre, le fait que l'assistance soit accordée ne signifie pas encore que les requérants auraient indûment soustrait des montants au fisc français (cf. arrêt du TAF A-2872/2015 du 4 mars 2016 consid. 8). La Cour ne discerne du reste pas en quoi il serait « arbitraire de considérer que parce qu'ils ont déclaré aux autorités fiscales françaises détenir des comptes bancaires en Suisse, les époux *** en cacheraient (recte : cacheraient) d'autres » (recours, p. 13). Le but des demandes d'assistance de la DGFIP est précisément de vérifier la situation fiscale des requérants, ce qui représente d'ailleurs l'une des finalités de la procédure d'assistance administrative pour l'Etat requérant. De toute manière des informations ont été obtenues de la part des détenteurs d'informations en Suisse en lien avec les comptes mentionnés dans les trois demandes, ce qui relativise la position des requérants consistant à soutenir que l'autorité requérante ne ferait état « d'aucun soupçon valable » (recours, p. 13). Il n'appartient qu'il en soit pas au Tribunal de céans de remettre en cause ici la déclaration de la DGFIP selon laquelle ces renseignements sont « nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant des impôts éludés en France » (dossier autorité inférieure, pce 2, p. 4, 6 et 8).

3.3.2 Systématiquement, les requérants divisent en outre le grief de la violation de l'interdiction de la pêche aux renseignements en une seconde partie. Elle porte plus spécifiquement sur « la fishing expedition relative aux années 2010, 2011 et 2012 » (recours, p. 14). Ils estiment ainsi qu'aucune information, ni aucun document relatif aux années 2009 (en particulier les états de fortune au 31 décembre 2009), 2010, 2011 et 2012 ne sont à transmettre aux autorités françaises. De l'avis de la Cour, on peut distinguer trois thématiques ici : celle du champ d'application temporel de la CDI-FR (consid. 3.3.2.1 ci-avant), celle de la transmissibilité d'informations antérieures à ce champ d'application (consid. 3.3.2.2 ci-avant) et celle de la vraisemblable pertinence d'informations pour une période fiscale que les requérants estiment antérieure au contrôle entrepris

dans l'Etat requérant et annoncé par celui-ci à l'AFC (consid. 3.3.2.3 ci-avant).

3.3.2.1 Du point de vue du champ d'application temporel de la CDI-FR, la situation est limpide et a déjà été présentée (consid. 2.1 ci-avant). En conséquence, le Tribunal n'y reviendra pas plus avant.

Il se limitera, en l'occurrence, à rappeler qu'un état de fortune au 31 décembre 2009 est couvert par l'art. 28 CDI-FR dans sa nouvelle teneur (consid. 2.1.1 ci-avant ; cf. dossier autorité inférieure, pce 24, annexe 22).

3.3.2.2 Du point de vue de la transmissibilité des informations concernées, il suffit, pour que les informations puissent être transmises, qu'elles reposent sur un complexe de faits continuant à produire des effets juridiques postérieurement au champ d'application temporel de l'art. 28 CDI-FR dans sa nouvelle teneur (cf. arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.1.2 [décision attaquée devant le TF], A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.1.2 [décision confirmée par le TF et en lien avec la CDI-GB, RS 0.672.936.712], A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 9.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018] et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.6).

En l'occurrence, les recourants n'indiquent pas quelles informations, en particulier, ne doivent pas être transmises *in concreto*. Or, en règle générale, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux et visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêts du TAF A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.6.7, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 4.3 [décision attaquée devant le TF] ; cf. ég. arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2).

3.3.2.3 Enfin, du point de vue de la vraisemblable pertinence d'informations antérieures aux périodes fiscales que les recourants estiment concernées, la Cour rappelle qu'il n'appartient en principe pas aux autorités suisses, saisies d'une demande d'assistance administrative, de nier que cette condition est remplie, dès lors que les indications de l'autorité

requérante sont à cet égard claires (cf. consid. 2.3.2 ci-avant sur le contrôle de plausibilité par l'Etat requis).

En l'occurrence, les trois demandes mentionnent expressément un contrôle fiscal des revenus portant sur les années 2010 à 2015, respectivement de la fortune portant sur les années 2010 à 2016. En vertu du principe de confiance, applicable dans le présent contexte, le Tribunal doit s'en tenir à ces indications dénuées d'ambiguïté de l'autorité requérante (cf. consid. 2.4 ci-avant) et reconnaître la vraisemblable pertinence des informations requises pour ces périodes.

Pour tous ces motifs, le grief subsidiaire des recourants doit être rejeté.

3.4 Dans un grief développé à titre plus subsidiaire, les recourants se prévalent encore de « l'absence de résidence fiscale en France des époux *** d'avril 2009 à mai 2011 » (recours, p. 14). Selon eux, cet état de fait – et son absence de mention par la DGFIP – impliquerait une violation du principe de bonne foi (consid. 2.4 ci-avant).

En l'occurrence, le Tribunal peut se limiter à rappeler que le fait qu'un Etat donné considère une personne comme un résident fiscal n'empêche pas qu'un autre Etat considère également cette personne comme tel (consid. 2.4 ci-avant). L'examen de cette question dépasse en tout cas le stade de l'assistance administrative. Il en va de même de l'éventuelle qualification des recourants en tant que non-résidents français, ce qui est une question relevant de l'application du droit fiscal français (cf. arrêt du TAF A-6508/2016 du 16 mai 2018 consid. 3.6.3 qui précise que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire et qu'il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée).

Pour ces motifs, le grief plus subsidiaire des recourants doit également être rejeté.

3.5 Enfin, le Tribunal constate que les trois demandes respectent les principes de spécialité (consid. 2.6 ci-avant) et de subsidiarité (consid. 2.7 ci-avant). En application du principe de bonne foi applicable dans le domaine de l'assistance administrative (consid. 2.4 ci-avant), la Suisse, en tant qu'Etat requis, peut en principe s'en tenir aux indications de l'autorité requérante quant au respect desdits principes, ce qui est le cas ici.

3.6 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

4.

4.1 Les frais de procédure (cf. art. 63 al. 1 PA et 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 arrêtés à Fr. 5'000.-. Ils sont mis à la charge des recourants, qui les supportent solidairement et à parts égales (art. 6a FITAF), et imputés sur le même montant versé à titre d'avance de frais. Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

4.2 Aucune indemnité à titre de dépens n'est allouée aux recourants (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario). L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

5.

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

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

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.- (cinq mille francs). Ils sont mis à la charge des recourants, qui les supportent à parts égales et solidairement, et compensés par l'avance de frais du même montant déjà versée.

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)

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Dario Hug

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 :