

BVGer A-769/2017 vom 23. April 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-04-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-769_2017

FR: TAF A-769/2017 du 23 avril 2019

IT: TAF A-769/2017 del 23 aprile 2019

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 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, RS 172.021), 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 1er 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). Déposée le ***, la demande d'assistance litigieuse entre 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).

E. 1.2

Les recours déposés répondent aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), les recourants disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

E. 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-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3). Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

E. 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*, 2e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n° 1146 ss).

E. 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 (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a et ATF 121 V 204 consid. 6c).

E. 1.5

Les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendus, dans la mesure où, ils n'auraient pas eu accès aux échanges de courriels ayant eu lieu entre l'AFC et l'autorité requérante relatifs à la pertinence vraisemblable des informations requises (pièces n° 15 et 16 du bordereau des réponses de l'AFC du 27 mars 2017). Il y a lieu d'examiner en priorité ce grief de nature formelle (sur le principe de l'examen prioritaire du droit d'être entendu, cf. ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 ; arrêt du TF 5A_398/2012 du 14 septembre 2012 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5).

E. 1.5.1.1

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3, ATF 142 III 48 consid. 4.1.1, ATF 141 V 557 consid. 3 et ATF 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1 et A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 3.1.2).

E. 1.5.1.2

Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. La disposition prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. De manière générale, la personne doit être informée de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1 et A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.2 ; Charlotte Schoder, *Praxiskommentar StAhiG*, Zurich/Bâle/Genève 2014, n° 159 ad art. 14 LAAF). La procédure doit certes être conduite avec diligence (art. 4 al. 2 LAAF), ce qui ne signifie cependant pas encore qu'elle doive systématiquement être menée comme s'il s'agissait d'une situation urgente (ATF 142 II 218 consid. 2.6 [du point de vue de l'octroi de très brefs délais] ; arrêt du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1).

E. 1.5.2

L'art. 15 al. 2 LAAF permet à l'Administration fédérale, à condition que l'autorité étrangère émette des motifs vraisemblables de garder le secret, de refuser à la personne habilitée à recourir la consultation des pièces concernées, en application de l'art. 27 PA (arrêt du TF 2C_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3 ; décision incidente du TAF A-6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2, arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3). En outre, le Tribunal fédéral a aussi déjà considéré que, dans certaines conditions, des échanges d'e-mails entre les autorités constituent des actes administratifs internes qui ne sont pas sujets au droit de consulter le dossier (arrêt du TF 2C_1042/2016 du 12 juin 2018 consid.

3.3). Selon l'art. 28 PA, une pièce dont la consultation a été refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (arrêt du TF 2C_609/2015, 2C_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-5541/2014 du 31 mai 2016 consid. 3.1.3, A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3, A-3123/2008 du 27 avril 2010 consid. 2.2.1).

E. 1.5.3

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 135 I 187 consid. 2.2 et ATF 126 I 19 consid. 2d/bb). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, ATF 135 I 279 consid. 2.6.1, ATF 133 I 201 consid. 2.2 et ATF 118 Ib 111 consid. 4b ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2, A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 3.1, A-3387/2015 du 19 février 2016 consid. 2.1).

E. 1.5.4

Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s., ATF 137 I 195 consid. 2.3.2, ATF 136 V 117 consid. 4.2.2.2, ATF 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.3, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3, A-6949/2010 du 22 juillet 2014 consid. 5.2, A-2117/2013 du 6 mars 2014 consid. 2.1.2).

E. 1.5.5

En l'occurrence, les recourants soutiennent, en substance, qu'ils n'auraient aucune information sur les éléments qui pourraient justifier de donner suite à la demande d'assistance administrative litigieuse et ne connaîtraient pas son but réel. De plus, l'autorité requérante n'aurait, dans sa demande, initialement pas émis d'exigences particulières de confidentialité au sujet des éléments du dossier. Ce ne serait qu'à la suite d'une interpellation ultérieure de l'AFC que la DGFIP aurait requis le maintien confidentiel des informations. Au vu de ces éléments, les recourants arguent que l'autorité inférieure aurait dû leur communiquer l'intégralité du dossier, spécifiquement les pièces n° 15 et 16. Contrairement à ce que prétendent les recourants, toutes les informations nécessaires permettant d'établir le but de la requête ressortent des éléments du dossier dont ils ont eu accès. L'autorité requérante effectue en France un contrôle au sujet de la taxe de 3% sur le bien immobilier sis [lieu H. _____], y compris en tenant compte de la demande d'exonération déposée par la recourante le 10 novembre 2015. L'échange interne d'explications entre autorités n'a pas d'incidence sur l'évaluation des conditions formelles et matérielles de la requête qui est faite à l'aune des autres pièces du dossier dont les recourants ont eu connaissance. Aucun élément figurant dans l'échange d'e-mails n'est ainsi utilisé au détriment des recourants. Pour le surplus, le Tribunal de céans constate que

l'autorité requérante a rendu vraisemblable que la consultation des pièces n° 15 et 16 aurait comme conséquence de compromettre le but de la demande d'assistance et l'enquête interne. Le fait que l'autorité française n'ait insisté sur la confidentialité relative aux pièces citées qu'à la suite de l'interpellation de l'AFC n'a aucune incidence sur sa demande de confidentialité. Il y a lieu de conclure que, compte tenu de l'intérêt public de la Confédération à maintenir de bonnes relations internationales (arrêt du TF 2C_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3) et du fait que cet intérêt serait mis en péril par la divulgation des pièces n° 15 et 16, l'autorité inférieure a, à bon droit, refusé l'accès aux pièces requis par les recourants. Cet élément suffisant déjà à refuser l'accès à ces pièces, la question peut dès lors demeurer ouverte de savoir si ces échanges constituent des actes exclusivement internes à l'administration qui ne sont de toute manière pas soumis au droit de consulter le dossier (cf. consid. 1.5.2 ci-avant). Au vu de ce qui précède, le grief de la violation du droit d'être entendu est rejeté. Au surplus, l'avis de droit remis par les recourants à l'appui de leur demande de reconsidération de la décision incidente du 12 octobre 2018 ne change rien à ce qui précède et, vu le prononcé du présent jugement, il doit être considéré que dite demande est devenue sans objet.

E. 2.1.1

L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1, 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 CH-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 1er janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et 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 CH-FR] ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 2.1.1 et A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

E. 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. 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 ; pour ces développements, cf. ég. arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.2).

E. 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-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, 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 ; arrêt du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

E. 2.3.1

Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale 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. 3.6.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec les réf. citées). 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 ; pour ces développements, arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.1).

E. 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 (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; 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 la transmission d'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-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2, 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]).

E. 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 144 II 29 consid. 4.2.3 et ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; 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 CH-FR (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.3 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2).

E. 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-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1, 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 confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018]).

E. 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-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2, 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).

E. 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 ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; 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-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2, 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-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5, 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).

E. 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 CH-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 confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018], 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-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6, 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 confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018]).

E. 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 (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7, 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]).

E. 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 CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF 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 avec les réf. citées).

E. 3

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (consid. 3.1 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels - pour l'essentiel identiques - de l'ensemble des recourants dans les trois recours joints devant le Tribunal de céans (consid. 3.2 ss ci-après).

E. 3.1

D'un point de vue strictement formel, la demande du ***, remplit manifestement les conditions formelles du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Elle indique en particulier le nom de la personne visée par le contrôle mené par les autorités requérantes (ch. 2), le nom et l'adresse du détenteur d'informations (ch. 3), la période visée par la demande (ch. 4), soit du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2015, l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 5) ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 6). Il convient de relever ici que l'art. 6 al. 2 LAAF, invoqué par les recourants dans le contexte de leur premier grief, ne s'applique pas directement en l'occurrence ; la liste d'informations que doit comporter la demande énumérée dans cette disposition est d'application subsidiaire et s'écarte lorsque la CDI - ici le ch. XI par. 3 Protocole additionnel - contient des indications sur le contenu nécessaire de la demande (cf. consid. 2.2 ci-avant). Contrairement à ce que paraissent encore soutenir les recourants, le Tribunal de céans n'a d'ailleurs pas à vérifier le contenu du droit interne français. En référence aux art. 990 D et 990 E du Code Général des Impôts (CGI) de la République française - relatifs à la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés dans ce pays par des entités juridiques - ceux-ci ne peuvent rien tirer du fait que le paiement de la taxe de 3%, calculée sur la valeur vénale de l'immeuble (cf. A.a ci-avant), leur permettrait d'éviter d'avoir à communiquer l'identité des bénéficiaires réels du bien immobilier aux autorités françaises. Il n'est du reste pas certain du tout que cette argumentation se rattache à l'examen du respect des conditions formelles. Le premier grief des recourants, consistant à soutenir que la demande française ne respecterait pas les exigences formelles de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, doit dès lors être rejeté.

E. 3.2

Au moyen de leur second grief, les recourants invoquent que la demande française ne respecte pas le principe de la bonne foi. Les recourants soutiennent que la demande contiendrait des informations inexactes. A l'appui de leur argument, ils arguent que le but poursuivi par la requête serait de s'assurer que la recourante 2 a bénéficié, à bon droit, d'une exonération de la taxe de 3% relative à l'immeuble détenu [lieu H. _____]. Ils allèguent que cette taxe aurait été payée et que les autorités requérantes indiqueraient faussement dans leur demande que la recourante 2 aurait obtenu une exonération de la taxe citée. Partant, le contenu erroné de la requête entraînerait une violation du principe de la bonne foi. Le Tribunal de céans ne nie pas que l'autorité requérante mentionne dans sa requête qu'une exonération de la taxe de 3% relative au bien immobilier sis [lieu H. _____] a été accordée à la recourante 2. Il s'agit là d'une imprécision sans conséquences concrètes ne pouvant avoir pour effet de mettre en échec la requête. En effet, il ressort de l'état de fait de la demande que les autorités requérantes procèdent au contrôle de la taxe de 3% calculée sur la valeur vénale du bien immobilier situé en France. Du libellé de la requête, il apparaît que le but poursuivi par celle-ci est d'obtenir des informations afin de contrôler la véracité des éléments communiqués par la recourante 1 et d'obtenir les noms et les adresses des ayants droit économiques, bénéficiaires ultimes de la recourante 2 afin de connaître la ou les personnes physiques propriétaires indirectes du bien immobilier situé en France, le tout dans le but de mener à bien le contrôle relatif à la taxe de 3%. Quand bien même cette taxe aurait été payée, il apparaît, au vu du but ressortant de la requête, que les informations requises sont potentiellement propres à être utilisées par les autorités requérantes dans le cadre du contrôle fiscal relatif à cette taxe. Le Tribunal de céans relève que les recourants

ne contestent d'ailleurs pas qu'un contrôle fiscal sur ce point est mené en France par les autorités requérantes puisqu'ils affirment qu'une demande de remboursement de la taxe a été formulée, que la procédure est toujours en cours et qu'aucun droit à l'exonération n'a été reconnu à ce stade. Compte tenu de ce qui précède, le Tribunal relève que les recourants interprètent de manière erronée le but poursuivi par la requête en s'attardant, à tort, sur une seule phrase contenue dans la demande (« afin de s'assurer que cette dernière [la recourante 2] a bénéficié, à bon droit, d'une exonération de cette taxe en France »). Dans ce contexte, on ne voit pas en quoi les allégations de l'autorité requérante emporteraient violation du principe de la bonne foi (consid. 2.4 ci-dessus). Partant, le grief des recourants est rejeté.

E. 3.3

Dans un troisième grief, les recourants invoquent que les informations requises ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable. Selon eux, la taxe de 3% relative à l'immeuble sis en France aurait été payée et, par conséquent, le but fiscal à l'origine de la requête tomberait à néant. De plus, les recourants allèguent qu'une procédure en vue du remboursement de cette taxe serait pendante en France. Dès lors, une demande d'assistance en lien avec cette procédure ne serait pas pertinente et prématurée. Comme déjà dit plus haut, les recourants se méprennent sur le but poursuivi par la requête d'assistance administrative. Le Tribunal de céans rappelle qu'il ressort de la demande qu'un contrôle fiscal concernant la recourante 1 est actuellement en cours en France et que les autorités françaises cherchent à obtenir les noms et les adresses des ayants droit économiques, bénéficiaires ultimes de la recourante 2 afin de procéder au contrôle de la taxe de 3% due sur les biens immobiliers en France (cf. consid. 3.2 ci-avant). En ce sens, le Tribunal ne voit pas en quoi les renseignements requis par les autorités françaises ne seraient pas vraisemblablement pertinents pour l'imposition, voire l'exonération, de cette taxe en France. S'agissant de l'argument selon lequel la procédure d'assistance administrative litigieuse ne serait pas pertinente et prématurée, le Tribunal relève ce qui suit. Entrer en matière sur cette question, reviendrait, pour la Suisse, à s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant et à remettre en cause la bonne foi des autorités françaises sur la base d'une analyse de la situation juridique française qui outrepasserait le cadre de l'examen de la pertinence vraisemblable. Comme rappelé ci-dessus (cf. consid. 2.3.2), le rôle de l'Etat requis reste limité à un contrôle de plausibilité, étant rappelé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi et qu'il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation, ainsi que de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. en lien avec le respect des règles procédurales, ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018 consid. 2.1.1.1 et 2.3 [décision attaquée devant le TF]). Partant, le Tribunal n'a pas à s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant et à se prononcer sur le fond de la procédure fiscale en cours au sein de l'autorité requérante, respectivement sur l'exonération de la taxe de 3% requise par les recourants. Il appartient en revanche aux contribuables visés de faire valoir leurs moyens procéduraux devant les autorités judiciaires de l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4 et 5.6). Au vu de tout ce qui précède, le grief des recourants doit être rejeté.

E. 3.4

Au moyen d'un quatrième grief, les recourants allèguent que la requête litigieuse violerait le principe de subsidiarité puisque les autorités requérantes n'auraient entrepris aucune démarche en France afin d'obtenir les informations visées dans la demande d'assistance administrative. Le Tribunal relève que les autorités requérantes mentionnent expressément

dans le courrier d'accompagnement de leur requête que « les moyens de collecte du renseignement, prévus par notre procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés », et ce, conformément aux exigences du ch. XI par. 1 du Protocole additionnel de la CDI CH-FR. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance (cf. consid. 2.4.2 ci-avant), les allégations et les pièces apportées par les recourants ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation des autorités françaises - figurant sur le courrier d'accompagnement de la requête - confirmant l'épuisement des voies internes. Vu ce qui précède, le respect du principe de subsidiarité doit être considéré comme donné (cf. consid. 2.7 ci-avant).

E. 3.5

Enfin, il reste à examiner la problématique du principe de spécialité. Les recourants allèguent que le principe de spécialité n'est pas respecté sans toutefois apporter des éléments concrets qui permettraient de conclure que ce principe serait violé dans le cadre de la procédure d'assistance administrative litigieuse. En effet, leurs arguments se basent sur des allégations générales applicables à tous cas d'espèce. Le Tribunal de céans note d'ailleurs que les recourants invoquent que « les courriers précités [...] confirment en effet que la DGFIP s'est portée partie civile dans la procédure diligentée pénalement [lieu F. _____] contre G. _____, et donc à l'encontre de la banque détentrice des informations requises concernant mes mandants » (mise en gras ajoutée ; détermination des recourants du 3 octobre 2017, page 2). La référence à un détenteur d'informations absent de la présente procédure d'assistance administrative laisse penser que l'argumentation des recourants a été reprise d'un autre cas litigieux sans l'adapter au cas d'espèce. Au vu de ce qui précède, le Tribunal ne relève pas de question concrète à régler dans le cadre du présent litige, mais tout au plus des questions abstraites. Force est de constater, pour ce qui est de la question de l'utilisation des informations litigieuses à l'égard de tiers, que si des doutes ont été initialement soulevés par l'AFC quant au respect du principe de spécialité par l'autorité requérante, cette dernière a ensuite affirmé, le 4 juillet 2017, ne pas avoir « relevé [de] dossier où une utilisation des informations [est] envisagée à l'égard de tiers ». Il convient de s'en tenir à cette allégation de l'Etat étranger. Le Tribunal constate de plus que l'AFC invoquait initialement que des informations bancaires remises par le biais de l'assistance administrative au sujet de quelques milliers de contribuables en vertu de la CDI CH-FR auraient été transmises par le fisc français à une autorité de poursuite pénale (hypothétiquement suite à sa demande) pour servir une procédure dirigée contre une personne tierce en France. Cependant, par accord du 11 juillet 2017, l'autorité requérante a précisé que la phase d'instruction pénale visant cette personne tierce était alors close, ce qui assurait qu'aucune information reçue des autorités suisses au sujet de comptes bancaires n'allait être utilisée dans la procédure pénale visant cette personne. Cela précisé, même s'il est vrai que le Tribunal a émis quelques doutes quant au respect par l'autorité requérante du principe de spécialité dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 (voir notamment le consid. 3.1.4), le recourant ne met pas en évidence, ni même n'étaye, le fait prétendu que ses informations, dans le présent cas, pourraient être utilisées en violation du principe de spécialité. Il n'y a donc pas lieu de retenir que les informations du recourant pourraient être utilisées au détriment de tiers, ni qu'elles seront utilisées autrement que pour procéder à la taxation envisagée par l'autorité requérante, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.3). Dès lors, les craintes du recourant quant à une violation du principe de spécialité dans son cas demeurent au stade

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

E. 4

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Dès lors qu'elle est fondée à tous les points de vue, le recours doit être rejeté, de même que les conclusions subsidiaires des recourants. Quant à leur requête de reconsidération relative à la décision incidente du Tribunal de céans du 12 octobre 2018, celle-ci devient sans objet compte tenu du prononcé de ce jugement.

E. 5.1

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. 9'000.-. Ils sont mis à la charge des recourants, qui les supportent solidairement et à parts égales (art. 6a FITAF), et imputés sur l'avance de frais totale payée de Fr. 15'000.- par les recourants. Le solde, par Fr. 6'000.-, leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire (Fr. 2'000.- à rembourser à chacun des trois recourants). Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

E. 5.2

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).

E. 6

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.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.