



Cour I  
A-4977/2016

## Arrêt du 13 février 2018

Composition

Pascal Mollard (président du collège),  
Michael Beusch, Salome Zimmermann, juges,  
Alice Fadda, greffière.

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
les deux représentées par  
Maître Thierry Ulmann,  
recourantes,

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-F).

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

Le 1<sup>er</sup> décembre 2015, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : autorité requérante) adressa à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure), sur la base de l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après: CDI-F, RS 0.672.934.91), tel que modifié par l'Avenant du 27 août 2009 (ci-après: Avenant; RO 2010 5683), une demande d'assistance administrative concernant la société suisse A.\_\_\_\_\_ (ci-après : l'entité suisse) et sa succursale française (ci-après, ensemble : les recourantes). Les demandes concernent tant l'impôt sur les sociétés pour les années 2012, 2013 et 2014 que la TVA pour ces mêmes années.

**B.**

Dans sa demande, l'autorité requérante expliqua procéder au contrôle de la « société » B.\_\_\_\_\_, dont le siège social est situé à [...] en France, et dont l'activité est la gestion de sièges sociaux. Cette entité, inscrite au Registre du commerce (ci-après : RC) de [...] sous le numéro [...], se présente comme une succursale de la société suisse A.\_\_\_\_\_, immatriculée au RC du canton de [...] sous le n°[...] et dont l'Administrateur est Monsieur C.\_\_\_\_\_. L'entité suisse est spécialisée, entre autres, dans la gestion administrative et la fourniture de toutes opérations de services en rapport avec la stratégie d'entreprises.

Dans le cadre de ce contrôle et malgré les demandes répétées de l'administration française, la succursale française indiqua que l'ensemble des pièces comptables était détenu par le siège principal en Suisse, et qu'à ce titre elle ne pouvait produire ces éléments. L'autorité requérante poursuivit en expliquant douter de la réalité de l'activité de la société A.\_\_\_\_\_ en Suisse et que sa demande visait à s'assurer des liens entre les deux entités. Elle précisa que les renseignements demandés sont nécessaires à l'administration fiscale française afin d'établir le montant des impôts éludés et avoir épuisé en interne tous ses moyens de collecte de renseignements.

**C.**

Par ordonnances de production datées du 14 décembre 2015, l'AFC requit l'entité suisse et l'Administration cantonale des impôts [cantonale] (ci-après : ACI [...]) de fournir les documents et renseignements demandés. Le 20 janvier 2016, l'ACI [...] transmet les informations demandées à l'AFC.

Le 2 février 2016, tant l'entité suisse que sa succursale française s'opposèrent à toute transmission et conclurent au rejet de la demande d'entraide.

Par entretien téléphonique du 9 février 2016, l'AFC informa le représentant de la société habilitée à recourir qu'un procès-verbal serait émis à son encontre si les documents ne lui étaient pas remis en date du 10 février 2016, à la mi-journée. Par procès-verbal du 10 février, l'AFC ouvrit une procédure pénale administrative contre A.\_\_\_\_\_ pour la non-remise d'informations dans les délais impartis malgré les mises en demeure des 14 et 28 janvier 2016 et impartit un délai de 10 jours afin de fournir les renseignements demandés.

Par courrier du 18 février 2016, le représentant de la société A.\_\_\_\_\_ transmet partiellement les informations requises et indiqua à l'AFC ne pas vouloir transmettre le nom de ses employés et ainsi refuser de transmettre les déclarations de salaires. La société A.\_\_\_\_\_ s'opposa à la transmission des informations. Finalement et par courrier du 16 mars 2016, la société transmet les informations demandées.

#### **D.**

Par décisions finales du 15 juillet 2016, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité requérante. Les requérantes ont déposé un recours le 15 août 2016 contre cette décision. Elles sollicitent principalement, entre autres et sous suite de frais et dépens, l'annulation des décisions du 15 juillet 2016 et le rejet de la demande d'assistance administrative. Elles requièrent subsidiairement le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour une nouvelle décision au sens des considérants. Par réponse du 19 octobre 2016, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours.

#### **E.**

Courant mai 2017, l'AFC a indiqué au Tribunal de céans qu'une "incertitude est apparue sur les contours exacts de l'application du principe de spécialité par l'autorité compétente française, laquelle n'a pas encore été clarifiée de manière définitive"; l'attention du Tribunal était attirée sur l'opportunité de renoncer à rendre une décision dans l'immédiat, par économie de procédure. Ce courrier a été porté à la connaissance de la partie requérante. En juillet 2017, l'AFC a précisé qu'elle ne voyait plus de motif de suspension de la procédure. En effet, l'autorité requérante française a apporté une clarification. Cette dernière a précisé n'avoir "relevé aucun dossier où une utilisation des informations n'est envisagée à l'égard de tiers".

Par décision incidente du 23 août 2017, la Cour de céans a accordé un délai au 13 septembre 2017 à l'AFC pour qu'elle transmette aux parties recourantes les correspondances échangées entre les autorités suisses et françaises concernées. Un délai au 4 octobre 2017 a été imparti aux recourantes pour qu'elles se déterminent sur les pièces remises par l'AFC. Par courrier du 2 octobre 2017, les recourantes informèrent le Tribunal administratif fédéral qu'elles n'avaient pas d'observations à formuler au sujet des pièces qui leur ont été adressées par l'AFC en date du 13 septembre 2017.

Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit de la décision.

### **Droit :**

#### **1.**

**1.1** Sauf exception (voir art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (voir art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1], art. 24 LAAF a contrario; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.3). Pour autant que ni la LTAF, ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; art. 19 al. 5 LAAF).

**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 recourantes disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur le recours.

#### **2.**

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

### 3.

**3.1** L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI-F, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après: Protocole additionnel, publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant, s'appliquent à la présente demande (art. 11 ch. 3 de l'Avenant). Le ch. XI cité a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195). La question de savoir si cet Accord s'applique ici peut toutefois demeurer ouverte (voir arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié dans ATF 143 II 202).

**3.2** Il convient à présent de présenter les conditions de forme et autres règles d'ordre formel relatives à l'assistance administrative.

**3.2.1** Les conditions de forme auxquelles doit satisfaire une demande d'assistance sont réglées au chiffre XI du Protocole additionnel. Ainsi, l'autorité compétente requérante doit fournir les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis (cf. aussi art. 6 al. 2 LAAF; sur son caractère subsidiaire, cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4):

a) 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;

b) la période visée par la demande;

c) une description des renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés;

e) dans la mesure où ils sont connus, les noms et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.

Le chiffre XI par. 5 du Protocole additionnel précise encore que les règles de procédure administrative relatives aux droits du contribuable s'appliquent dans l'Etat requis, sans pour autant que leur application puisse entraver ou retarder indûment les échanges effectifs de renseignements.

**3.2.2** Le chiffre XI par. 1 du Protocole additionnel (cf. aussi art. 6 al. 2 let. g LAAF) précise que l'autorité compétente de l'Etat requérant doit formuler ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. L'assistance administrative internationale intervient ainsi à titre subsidiaire uniquement (principe de subsidiarité; cf. arrêts du TAF A-4668/2014 et A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 7.2.2 et A-6339/2014 du 10 mars 2015 consid. 7).

**3.2.3** Par ailleurs, le Tribunal de céans a jugé que si l'affaire fiscale ayant motivé la demande d'assistance administrative est terminée (*erledigt*), cette dernière doit être rejetée pour défaut de vraisemblable pertinence des informations requises, compte tenu du principe de proportionnalité et du principe de subsidiarité. L'Etat requérant disposant déjà des informations nécessaires à la taxation n'a ainsi plus d'intérêt à poursuivre la procédure d'assistance administrative, sauf à ce qu'il ait réservé la reprise de la procédure suspendue chez lui (arrêts du TAF A-4668/2014 et A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 7.2.3, A-6099/2014 du 27 novembre 2015 consid. 2.7 et 3.4, A-6728/2014 du 25 septembre 2015 consid. 9 confirmé par arrêt du TF 2C\_955/2015 du 12 novembre 2015, A-7343/2014 du 1er avril 2015 consid. 3).

**3.2.4** En droit international, la pratique et la jurisprudence reconnaissent que des obligations spécifiques d'informer et de coopérer liant les Etats contractants découlent du principe de la bonne foi et que ce principe renforce la confiance mutuelle de ces Etats et protège les justes attentes d'un Etat contractant. Le principe de la confiance n'implique toutefois pas qu'il faille se fier aveuglément au contenu des demandes d'assistance administrative (cf. arrêt du TAF A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 7).

Cela dit, les relations internationales sont basées sur la confiance entre Etats. La bonne foi de ceux-ci est présumée aussi longtemps qu'il n'existe pas d'indices clairs qui remettent celle-ci en cause (cf. ATF 107 Ib 264 consid. 4b, ATF 142 II 161 consid. 2.1.3; arrêts du TAF A-4668/2014 et A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 7.2.4, A-7188/2014 du 7 avril 2015 consid. 2.2.6, A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 3.2). Le Tribunal fédéral a encore récemment jugé que seuls des "élément[s] concret[s]" peuvent permettre de remettre en cause la présomption de bonne foi de l'Etat requérant, compte tenu notamment de l'art. 31 al. 1 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111, CV, en vigueur pour la Suisse depuis le 6 juin 1990). Le principe de la bonne foi 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; il lui impose néanmoins de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4).

### **3.3 Les conditions de fond ont la teneur suivante.**

**3.3.1** Les conditions matérielles de l'assistance administrative en matière fiscale sont fixées à l'art. 28 par. 1 CDI-F, reprenant pour l'essentiel l'art. 26 du Modèle CDI OCDE (cf. Message complémentaire du 27 novembre 2009 au message du 6 mars 2009 concernant l'approbation du nouvel avenant à la convention contre les doubles impositions avec la France [ci-après: Message complémentaire], in: FF 2010 1409, 1414). Selon cette disposition, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2 CDI-F, qui définissent les personnes bénéficiant de la convention et les impôts concernés.

**3.3.2** Selon l'art. 28 par. 3 CDI-F, les dispositions du par. 1 dudit article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant (let. a), de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant (let. b), ou de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public (let. c.).

**3.3.3** Selon le chiffre XI du Protocole additionnel, la référence aux renseignements "vraisemblablement pertinents", contenue à l'art. 28 par. 1 CDI-F, a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants "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 fiscales d'un contribuable déterminé (cf. arrêt du TF ATF 142 II 161 consid. 2.1.1).

**3.3.4** La notion de pertinence vraisemblable implique deux choses. D'un point de vue matériel, la demande doit porter sur un état de fait concret et répondre à un but précis, qui est soit d'appliquer une CDI, soit d'assurer l'imposition dans l'Etat requérant. D'un point de vue formel, l'autorité requérante doit délimiter de manière suffisamment précise l'objet de la requête et son sujet pour permettre à l'autorité requise de vérifier que les documents à transmettre sont susceptibles de servir au but fiscal recherché (cf. XAVIER OBERSON, in : Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éd.], *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune : Commentaire*, 2014 [ci-après: *Modèle de Convention OCDE: Commentaire*] n° 36 s. ad art. 26 *Modèle CDI OCDE*).

**3.3.5** La condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. 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. L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis étant assez restreint, puisqu'il se borne à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. Le Tribunal fédéral évoque ainsi une "répartition des rôles" entre Etat requérant et Etat requis (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4).

**3.3.6** Par ailleurs, il suffit, pour que l'assistance doive être admise, que la personne au sujet de laquelle des renseignements sont requis puisse, en fonction des données transmises, se trouver assujettie à l'impôt, à tout le moins de manière limitée, dans l'Etat requérant (cf. MICHAEL ENGELSCHALK, in: Vogel/Lehner [éd.], *Doppelbesteuerungsabkommen [...] : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 6<sup>ème</sup> éd., Munich 2015, n° 57 ad art. 26 *Modèle CDI OCDE*). En effet, au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-F, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou de France, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants (cf. *Message complémentaire*, in: FF 2010

1409, 1414 s.; DANIEL HOLENSTEIN, in Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n° 122 ad art. 26 Modèle CDI OCDE). Cela dit, le plus souvent il s'agira d'un rattachement économique en raison d'un domicile fiscal limité, c'est-à-dire de l'imposition limitée de certains éléments du revenu et/ou de la fortune de la personne concernée au sens de l'art. 2 CDI-F.

**3.3.7** En résumé, la notion de pertinence vraisemblable doit permettre un échange d'informations aussi large que possible, les cas de "fishing expeditions" étant réservés, et il suffit que l'utilité des renseignements demandés soit raisonnablement envisageable (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1; ERNST CZAKERT, in: Schönfeld/Ditz [éd.], Doppelbesteuerungsabkommen: Kommentar, Cologne 2013, n° 55 s. ad art. 26 Modèle CDI OCDE). La pertinence vraisemblable des documents demandés doit ressortir de la demande d'assistance elle-même (cf. arrêts du TAF A-4668/2014 et A-4669/2014 du 25 avril 2014 consid. 7.3.8, A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.2, A-6505/2012 du 29 mai 2013 consid. 6.2.2.1). La pêche aux renseignements se définit en tant que requête présentée sans objet d'investigation précis dans l'espoir d'obtenir les informations fiscalement déterminantes (cf. Message complémentaire, in: FF 2010 1409, 1416).

**3.3.8** L'exigence de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction des "fishing expeditions" correspond au principe de proportionnalité (cf. art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101];), qui doit être impérativement respecté en tant que principe constitutionnel régissant l'activité de l'Etat (cf. arrêts du TAF A-4668/2014 et A-4669/2014 du 25 avril 2014 consid. 7.3.9, A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5, A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 2.2).

### **3.4**

**3.4.1** Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (voir art. 28 par. 2 CDI-F et arrêts du TAF A-5982/2016 du 13 décembre 2017 consid. 4.9.1, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 3.3; en matière d'entraide internationale en matière pénale [*Rechtshilfe*], voir art. 67 al. 1 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale [loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP, RS 351.1] et arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3, A-8275/2015 du 29 août 2016 consid. 6.1.1 et 6.1.4; DANIEL HOLENSTEIN, in Zweifel/Beusch/Matteotti

[éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n° 258, 262 et 266 ad art. 26 MC OCDE; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4<sup>ème</sup> éd. 2014, p. 732 n° 761).

**3.4.2** La violation prétendue du principe de spécialité par l'Etat requérant, soulevée en tant que grief d'ordre général, peut être invoquée, conformément en particulier à l'art. 71 PA, auprès du Département fédéral suisse compétent, qui demandera des explications à l'Etat concerné (ATF 121 II 248 consid. 1c; décision du Département fédéral de justice et police du 21 juillet 1997, JAAC 62.24 consid. 3.2 et 4; ZIMMERMANN, op. cit., p. 756 n° 728; ALEXANDER M. GLUTZ VON BLOTZHEIM, Die spontane Übermittlung - Die unaufgeforderte Übermittlung von Beweismitteln und Informationen ins Ausland gemäss Art. 67a IRSG, 2010, p. 214) ou devant les autorités de l'Etat requérant (ZIMMERMANN, op. cit., p. 763 n° 732; arrêt du TAF A-5982/2016 du 13 décembre 2017 consid.4.9.2, A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 6.2 et 7.3.1).

#### **4.**

En l'espèce, le litige porte sur une demande d'assistance administrative émanant de l'autorité fiscale française.

En substance, cette dernière souhaite savoir si la société A.\_\_\_\_\_ est connue des services fiscaux suisses. Elle souhaite également connaître le nom et l'adresse des dirigeants et associés de cette société, ainsi que la répartition du capital entre les associés durant les années 2012, 2013 et 2014. L'autorité requérante demande ensuite si cette société se conforme à ses obligations déclaratives et dispose d'une activité effective en Suisse. Elle poursuit en demandant si une partie du chiffre d'affaires de la société est effectivement réalisé en France. Dans l'affirmative, elle désire connaître le montant de ce dernier au titre des années 2012, 2013 et 2014. Finalement, le fisc français requiert la transmission des déclarations de salaires versés par la société.

**4.1** S'agissant des conditions formelles (cf. consid. 3.2 ci-avant) de l'assistance administrative, la Cour de céans observe que l'AFC a décidé d'accorder l'assistance administrative concernant les recourantes, nommément désignées dans la demande et visées par une procédure fiscale. Il faut donc considérer, vu la garantie concédée, que la demande est conforme au chiffre XI du Protocole additionnel CDI-F. Cet élément n'est par ailleurs pas contesté.

**4.2** Aucun élément de nature formelle ne faisant obstacle à la demande, il faut désormais se pencher sur les conditions de fond de la demande d'assistance administrative, notamment celle de la *vraisemblable pertinence*, dont le respect est contesté (cf. consid. 4.2.2 ci-après).

**4.2.1** Dans, un premier grief, les recourantes contestent le fait que la demande d'entraide formée par les autorités françaises s'agissant de la succursale française de la société A.\_\_\_\_\_ respecte le champ d'application de la CDI-F, dès lors que ladite demande concernerait uniquement la TVA, impôt qui n'est pas expressément visé par la convention précitée. Il s'agirait ainsi de rejeter la demande dès lors que celle-ci viserait à obtenir des renseignements pour appliquer la législation relative à un impôt non-couvert par le CDI-F.

A cet égard, la Cour de céans rappelle que les conditions matérielles de l'assistance administrative en matière fiscale sont fixées à l'art. 28 par. 1 CDI-F, reprenant pour l'essentiel l'art. 26 du Modèle CDI OCDE (cf. consid. 3.3.1 ci-avant). Selon cette disposition, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est ainsi pas restreint par les art. 1 et 2 CDI-F, qui définissent les personnes bénéficiant de la convention et les impôts concernés. En d'autres termes, l'art. 28 de la Convention précitée prévoit que l'échange de renseignements s'applique à tous les impôts prélevés par l'Etat requérant, y compris ceux qui sortent du champ d'application de la CDI-F (cf. arrêt du TAF A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 9.2). L'échange peut ainsi porter non seulement sur les impôts directs mais également sur la TVA.

En outre et contrairement à ce qu'invoquent les recourantes, c'est à juste titre que l'autorité inférieure relève dans sa réponse qu'il ressort de la demande des autorités françaises que la requête ne vise pas exclusivement l'application de la TVA, mais également de la législation relative à l'impôt sur les sociétés.

Le grief des recourantes étant manifestement mal fondé, il convient donc de le rejeter.

**4.2.2** S'agissant de la condition de *vraisemblable pertinence*, il y a lieu d'observer ce qui suit.

**4.2.2.1** Il ressort en premier lieu du recours que le contrôle de la succursale française serait clos, la demande des autorités fiscales françaises devrait donc être rejetée pour défaut de vraisemblable pertinence des informations requises. Les recourantes estiment en outre que l'autorité inférieure aurait dû interpellier les autorités françaises, afin de comprendre si les informations requises ont pour but de reprendre la taxation de la succursale française relative à la TVA prétendument clôturée en France ou s'il s'agit de commencer une procédure de contrôle de la société suisse.

Certes, le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de juger que si l'affaire fiscale ayant motivé la demande d'assistance administrative est terminée, cette dernière doit être rejetée pour défaut de vraisemblable pertinence des informations requises, compte tenu du principe de proportionnalité et du principe de subsidiarité. L'Etat requérant disposant déjà des informations nécessaires à la taxation n'a ainsi plus d'intérêt à poursuivre la procédure d'assistance administrative, sauf à ce qu'il ait réservé la reprise de la procédure suspendue chez lui (cf. consid. 3.2.3 ci-avant et références citées). Cela étant, rien n'indique que la procédure dans l'Etat requérant serait close. En outre, selon le chiffre XI du Protocole additionnel, la référence aux renseignements "vraisemblablement pertinents", contenue à l'art. 28 par. 1 CDI F, a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants "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 fiscales d'un contribuable déterminé (cf. consid. 3.3.3 ci-avant et références cités).

En l'occurrence, il ressort de la demande des autorités françaises que ces dernières effectuent un contrôle fiscal de la succursale française portant sur l'impôt sur les sociétés et la TVA. Le dossier révèle de surcroît que malgré les demandes répétées du fisc français, la succursale française a indiqué ne pas être mesure de produire la documentation requise étant donné que l'intégralité des pièces comptables serait détenue par l'entité suisse. Le dossier révèle également que les autorités françaises doutent de la réalité des activités de l'entité suisse. Force est donc ici de constater pour la Cour de céans que les informations requises sont manifestement nécessaires, afin que le fisc français puisse s'assurer des liens entre les deux entités et pour établir les montants d'impôts éventuellement éludés.

A la lumière de ce qui précède, il apparaît que c'est à juste titre que l'autorité inférieure a estimé que l'état de fait était suffisamment détaillé pour pouvoir, d'une part, établir le but fiscal à l'origine de la requête et, d'autre part, constater que les documents à transmettre sont susceptibles de servir le but fiscal recherché, sans qu'il n'ait été nécessaire de requérir des informations additionnelles et complémentaires auprès du fisc français.

En effet, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. 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. L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis étant assez restreint, puisqu'il se borne à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (cf. consid. 3.3.5 ci-avant).

**4.2.2.2** Les requérantes poursuivent en alléguant que l'AFC aurait violé le principe de proportionnalité, dès lors que les informations demandées n'ont aucun rapport avec l'existence d'un problème de double imposition à caractère international et que les informations requises par les autorités françaises ne se révèlent pas pertinentes pour atteindre le but visé par la demande d'entraide.

A cet égard, la Cour rappelle que les conditions matérielles de l'assistance administrative en matière fiscale sont fixées à l'art. 28 par. 1 CDI-F, reprenant pour l'essentiel l'art. 26 du Modèle CDI OCDE. Selon cette disposition, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention (cf. consid. 3.3.1 ci-avant). C'est ainsi à juste titre que l'autorité inférieure a relevé dans sa réponse que l'étendue de l'échange d'informations en matière d'assistance administrative ne se limite pas à l'élimination de la double imposition internationale en application

des normes de la CDI-F, mais vise également l'application de la législation interne des états contractants.

**4.2.2.3** Les considérants qui précèdent conduisent donc le Tribunal à considérer que les renseignements demandés par l'autorité requérante n'apparaissent pas de manière certaine sans pertinence. L'entraide ne saurait donc être refusée pour ce motif.

**4.2.3** Finalement, les recourantes allèguent que l'AFC aurait violé le principe de l'interdiction de l'arbitraire. Ces dernières estiment que les décisions de l'AFC violent de manière choquante le sentiment de justice et d'équité dès lors qu'elles autoriseraient la transmission d'informations non pertinentes au sens de l'art. 28 CDI-F. Elles considèrent que l'AFC aurait l'intention de transmettre des informations alors que les conditions de l'article susmentionné ne seraient pas respectées et n'aurait pas procédé ou motivé l'analyse de la pertinence vraisemblable des éléments à transmettre selon le but visé par la demande.

A cet égard, il sera renvoyé aux considérants qui précèdent et dont il ressort que la demande d'assistance et non seulement recevable mais également que les informations requises sont vraisemblablement pertinentes. La demande française ne saurait par conséquent être rejetée sur cette base.

Le grief des recourantes étant à nouveau mal fondé, il sied ici de le rejeter.

## **5.**

Il découle des considérants qui précèdent que les décisions attaquées sont conformes au droit. Le recours doit donc être rejeté.

## **6.**

Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA; art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]) sont ici arrêtés à Fr. 5'000.-, sont mis à la charge des recourantes et imputés sur le montant de Fr. 5'000.- 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 recourantes (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

*(dispositif à la page suivante)*

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de Fr. 5'000.- sont mis à la charge des recourantes. Ils seront imputés sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.-.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Alice Fadda

**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 des recourantes (art. 42 LTF).

Expédition :