Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision annulée par le TF par arrêt du 13.05.2019 (2C_653/2017)



Cour I
A-3421/2016

Arrêt du 5 juillet 2017

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Marianne Ryter, Michael Beusch, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

A._____,
représentée par Maître Adriano D. Gianinazzi,
recourante,

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-F).

Faits :

A.
Par deux demandes d'assistance administrative du *** 2015, la direction générale des finances publiques française (ci-après: autorité requérante) a sollicité des informations au sujet de A._____ (ci-après: recourante), sous la rubrique "personnes physiques concernées en France", ce dans le cadre de l'examen de sa situation fiscale. La première demande vise un compte bancaire n. *** (ci-après: compte A) détenu auprès de B._____ (ci-après: banque) par la recourante; les années et impôts concernés sont l'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2014 incluses et l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2010 à 2015 incluses; des informations bancaires sont demandées pour ces périodes (états de fortune au 1er janvier des années 2010 à 2015 et relevés de compte pour les années 2010 à 2014). La seconde demande vise à "confirmer la domiciliation [...] en France" de la recourante, tout en cherchant à établir si le fisc suisse la connaît; les années et impôts concernés sont cette fois l'impôt sur le revenu pour les années 2012 et 2013 incluses et l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2012 à 2015 incluses; des informations relatives à l'adresse, aux revenus éventuellement déclarés, aux biens immobiliers éventuels et au rôle exercé "au sein de personnes morales" sont sollicitées pour les années 2012 à 2014 incluses.

B.
Sur ordonnance de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC), l'administration fiscale du canton de *** ainsi que la banque ont produit les documents requis en décembre 2015. Le 6 janvier 2016, la recourante a demandé à participer à la procédure. Par publications dans la Feuille fédérale du *** 2016, C._____ et D._____ (ci-après, ensemble: sociétés) ont été invitées à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. La recourante s'est opposée à la transmission des informations le 18 mars 2016, annonçant – sans y donner finalement suite – sa prise de position à venir. L'AFC a, par décision finale du 26 avril 2016, décidé d'accorder à l'autorité requérante l'assistance administrative concernant la recourante (ch. 1 du dispositif), à qui ladite décision a été notifiée (ch. 5 du dispositif). L'AFC a décidé de transmettre les informations demandées comme évoqué plus bas (consid. 5.2, 5.4.1 et 5.4.3). Les sociétés se sont vues notifier la décision accordant l'assistance administrative concernant la recourante par publications du *** 2016.

C.
Par recours du 27 mai 2016 déposé auprès du Tribunal administratif fédéral

(ci-après: Tribunal), la recourante a conclu, sous suite de dépens, à l'annulation de la décision du 26 avril 2016 rendue à son encontre et à ce qu'il soit dit que l'assistance administrative la concernant sera refusée à l'autorité requérante. Par réponse du 21 juillet 2016, l'AFC a sollicité le rejet du recours ainsi que la condamnation de la recourante à tous les frais et dépens. Le 11 mai 2017, l'AFC a indiqué au Tribunal 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 recourante le 22 mai 2017.

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), la recourante 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, sous réserve de ce qui suit (consid. 5.3).

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 Le droit d'être entendu (voir art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]) est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit, si elle est particulièrement grave, à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa; ATAF 2013/23 consid. 6.1.3, arrêt du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (ATF 124 I 49 consid. 1; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 3.1.1). L'annulabilité de la décision est la règle, la nullité l'exception (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1). La décision nulle ne déployant pas d'effet juridique, elle ne peut pas être l'objet de la contestation (*Anfechtungsobjekt*) dans une procédure de recours de droit administratif: il n'y a ainsi pas lieu d'entrer en matière sur un tel recours. La nullité – qui peut être partielle (arrêt du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 4.4.1 et 5.5.1) – doit être constatée dans le dispositif (ATF 132 II 342 consid. 2.3; ATAF 2008/59 consid. 4.3, arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-2433/2015 du 9 juillet 2015 consid. 5). Compte tenu des particularités de la procédure d'assistance administrative, qui implique la transmission à l'autorité requérante d'informations touchant des parties étroitement liées entre elles, la nullité de la décision attaquée vaut à l'égard de toutes les parties en présence (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.3, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.3).

3.2 L'art. 14 LAAF prévoit quatre manières d'informer les personnes habilitées à recourir de la procédure, lorsque celles-ci habitent à l'étranger. Il s'agit 1) de l'information par l'intermédiaire du détenteur de renseignements, 2) de l'information directe par l'AFC avec le consentement de l'autorité requérante, 3) de l'information par l'autorité requérante elle-même et 4) d'une publication dans la Feuille fédérale (arrêts du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2 [non remis en cause sur ce point par l'arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017], A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.2). Selon l'art. 14 al. 3 LAAF en particulier, lorsqu'une personne visée à l'art. 14 al. 1 ou 2 (personne habilitée à recourir) est domiciliée à l'étranger, l'AFC invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Elle lui fixe un délai pour ce faire.

La notification de la procédure par la voie de la Feuille fédérale a un caractère subsidiaire par rapport à une notification par l'entremise de l'autorité requérante ou par l'AFC, procédant avec l'assentiment de la première (arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.2, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2). La notification – lorsqu'elle est conforme à la loi – par la voie de la Feuille fédérale entraîne la fiction que les personnes visées par la notification ont eu connaissance de cette dernière (arrêts du TAF A-5540/2013 du 6 janvier 2014 consid. 2.3, A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 2.2.2).

3.3 L'absence de possibilité de participer à la procédure constitue une violation des règles essentielles de procédure, et ainsi un grave vice de procédure, à l'instar de l'incompétence qualifiée, fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a rendu la décision; ils sont des motifs de nullité (ATF 138 II 501 consid. 3.1, 137 I 273 consid. 3.1, 133 II 366 consid. 3.1, 132 II 342 consid. 2.1; arrêts du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 4.3.2, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1, A-5926/2012 du 9 avril 2013 consid. 2.2.1), qui doit être relevée d'office et en tout temps (ATF 133 II 366 consid. 3.1, 129 I 361 consid. 2).

Lorsque l'AFC ne parvient pas à prouver devant le Tribunal administratif fédéral qu'elle a notifié l'existence de la procédure d'assistance administrative à la personne concernée avant de rendre sa décision finale, l'on considère qu'elle a violé le droit d'être entendu de cette dernière (arrêts du TAF A-2433/2015 du 9 juillet 2015 consid. 3, A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1). Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 38 PA; arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.2).

En matière d'assistance administrative internationale, des violations du droit d'être entendu comme la privation de la possibilité de connaître les questions posées par l'autorité requérante et les réponses envisagées par l'AFC à ces questions ainsi que l'absence de notification de la décision relative à ces points entraînent la nullité intégrale de la décision en tant qu'elles équivalent à l'absence de connaissance de la procédure d'assistance administrative (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.3, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.3; voir aussi arrêts du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 5.5.1, A-8269/2015 du 29 août 2016 consid. 5.5.1).

3.4 La notification de la décision par la Feuille fédérale est prévue par la loi lorsqu'une personne habilitée à recourir se trouve à l'étranger et qu'elle n'a

pas désigné de représentant en Suisse (art. 17 al. 3 LAAF; arrêts du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2, A-5540/2013 du 6 janvier 2014 consid. 2.1.5). Pour qu'elle soit en mesure de désigner un représentant, chaque personne habilitée à recourir doit d'abord être informée de l'existence d'une demande d'assistance à son sujet, cette étape de la procédure étant réglée par l'art. 14 LAAF (voir consid. 3.2 ci-dessus; arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 2.1, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2). Une personne doit en tout cas se voir notifier une décision indiquant les informations bancaires qui pourront être utilisées contre elle dans la procédure étrangère, sous peine de nullité de la décision d'envoyer ces informations (arrêts du TAF A-8269/2015 du 29 août 2016 consid. 5.4.2 et 5.5.1, A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 5.4.2 et 5.5.1, A-8273/2015 du 29 août 2015 consid. 5.4.2 et 5.5.1).

4.

4.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (ci-après: CDI-F, RS 0.672.934.91) et le chiffre 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 du 27 août 2009 (ci-après: Avenant) (RO 2010 5683) (voir aussi plus bas la modification du 25 juin 2014 [consid. 4.2.1]), s'appliquent aux présentes demandes d'assistance administrative, qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 11 ch. 3 de l'Avenant; arrêt du TAF A-6339/2014 du 10 mars 2015 consid. 2).

4.2

4.2.1 Sur le plan formel, la requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. 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 (ci-après: Accord 2014) (RO 2016 1195; voir arrêts du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.1; arrêt du TAF A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 1.1.2). Cette modification vise les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (arrêt du TAF A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 3). La question de savoir si l'Accord 2014 s'applique ici peut demeurer ouverte (consid. 5.4.2 ci-dessous).

4.2.2 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ["fishing

expedition"]; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel; voir arrêt du TF 2C_276/2016 du 12 septembre 2016 [destiné à la publication], notamment consid. 6.3).

4.2.3 Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêts du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3).

4.2.4 Le chiffre XI par. 1 du Protocole additionnel 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, ce en vertu du principe de subsidiarité, qui n'impose de toute façon pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (arrêts du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1]). Selon le Tribunal fédéral, le principe de la confiance implique qu'à 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 (arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

4.3

4.3.1 Sur un plan matériel, selon l'art. 28 par. 1 CDI-F, 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 interne des Etats contractants (voir notamment arrêts du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 [destiné à la publication] consid. 12.3, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2, 2C_594/2015 du 1er mars 2016 [= ATF 142 II 69], 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 141 II 436], 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 142 II 161]). La condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents. Le rôle de l'Etat requis se limite 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 (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4.3, arrêts du TF 2C_411-418/2016 du 13 février 2017 [destiné à la publication] consid. 3.3.2, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2).

4.3.2 L'information de l'assujettissement d'une personne en Suisse, dans un canton donné, peut remplir la condition de la pertinence vraisemblable, en particulier si une question en ce sens est posée par l'autorité requérante (arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 5.5.5.1 s.; dans ce sens, voir aussi arrêt du TAF A-6394/2016 du 16 février 2017 let. A.c et A.d et consid. 3.3.2, des détails au sujet des assujettissements litigieux n'étant toutefois pas développés dans l'arrêt; au sujet d'une personne morale, voir arrêt du TF 2C_411-418/2016 du 13 février 2017 [destiné à la publication] consid. 4.4).

4.4

4.4.1 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis (voir art. 28 par. 3 CDI-F). L'art. 28 par. 5 CDI-F prime cela dit le droit de procédure interne (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). L'AFC dispose, en vertu de l'art. 28 par. 5 2ème phrase CDI-F, des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

4.4.2 Le droit interne, en l'occurrence l'art. 111 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) (message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5791), permet à l'Administration fédérale d'obtenir des renseignements de l'Administration fiscale cantonale, pour autant qu'ils remplissent la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-F (arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.1, reprenant en substance le raisonnement de l'arrêt du TAF A-6708/2014 du 24 septembre 2015 consid. 9.2; voir aussi art. 11 al. 1 LAAF 1ère phrase et art. 8 al. 1 et 2 LAAF).

4.5 La question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 28 par. 1 in fine CDI-F dans le contexte particulier d'une demande visant un contribuable considéré par les deux Etats comme assujetti à l'impôt de manière illimitée ne doit pas s'apprécier en fonction de l'existence ou non d'une double résidence fiscale effective, mais à la lumière des *critères* que l'Etat requérant applique pour considérer la personne visée par la demande comme un de ses contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée. Cela signifie que si l'Etat requérant fait valoir un critère d'assujettissement

illimité à l'impôt que l'on retrouve dans la Convention (par exemple, parce qu'il soutient que le contribuable a le centre de ses intérêts vitaux dans cet Etat), l'imposition qui en découle dans l'Etat requérant n'est pas en soi contraire à la Convention (voir art. 4 par. 2 let. a du Modèle CDI-OCDE), même si la Suisse considère aussi la personne visée comme un de ses contribuables. Ainsi, lorsqu'une demande porte sur un contribuable que les deux Etats contractants considèrent chez eux respectivement comme résident fiscal, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis doit se limiter, au stade de l'assistance administrative, à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se retrouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3; arrêts du TAF A-7351/2015 du 27 octobre 2016 consid. 4.3.5, A-3782/2016 du 22 septembre 2016 consid. 12, A-2548/2016 du 15 septembre 2016 consid. 2.3).

5.

5.1 En l'espèce, on peut se demander s'il ne faudrait pas suspendre la procédure au vu du courrier de l'AFC, qui fait état d'un doute quant au respect du principe de spécialité, selon lequel 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, conformément aux termes du traité applicable (arrêts du TAF A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 6.1.4, A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 5.3, A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 13.3.2).

A ce titre, le Tribunal relève en premier lieu que l'AFC n'a pas formellement requis la suspension de la présente procédure, de sorte qu'il n'existe pas de requête de l'AFC à traiter. En tout état de cause, l'AFC n'expose que de manière extrêmement succincte les motifs pour lesquels elle est d'avis qu'il serait opportun de renoncer à rendre une décision à ce stade. Enfin, on ne sait rien de la durée pendant laquelle il faudrait surseoir à statuer. Or, compte tenu du principe de diligence exprimé à l'art. 4 al. 2 LAAF (ATF 142 II 218 consid. 2.5; arrêts du TAF A-4143/2015 du 27 juin 2016 consid. 7.3 s., A-3951/2016 du 26 avril 2016 consid. 4.2), le Tribunal ne voit en l'occurrence aucune raison de prononcer une suspension. En outre, le poids à accorder au principe de célérité a conduit le Tribunal de céans à renoncer à toute suspension dans les affaires liées au contexte de l'arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017, ce qui n'a en substance pas été remis en cause par le Tribunal fédéral (voir notamment arrêt du TAF A-6854/2014 du 12 novembre 2015 consid. 2 et arrêt du TF 2C_1043/2015 du 29 mars 2017 consid. 5).

D'ailleurs, même en cas d'entrée en force du présent arrêt, l'AFC demeure libre d'examiner les possibilités légales de surseoir à l'envoi d'informations, respectivement de revenir sur la décision d'octroyer l'assistance à l'autorité requérante.

5.2 Aux fins de définir l'objet de la contestation (sur cette notion, voir arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 3.1.2) – sans préjudice de la constatation de nullité ci-dessous (consid. 5.3) – le Tribunal relève que l'AFC envisage de transmettre l'information selon laquelle les sociétés sont titulaires de trois relations bancaires sur lesquelles la recourante disposait d'un droit de signature; il est aussi prévu de transmettre les relevés de compte de ces trois relations (ch. 2 let. d et e du dispositif attaqué; voir aussi courrier de la banque du 15 décembre 2015 [pièce 10 du dossier de l'AFC]).

5.3

5.3.1 Cela étant précisé, la notification de la décision (consid. 3.4 ci-dessus), par publication du *** 2016 (pièce 23 s. du dossier de l'AFC), ne guérissant de toute façon pas le fait éventuel que les sociétés n'ont pas été placées au préalable dans la position d'exercer leur droit d'être entendues (voir arrêt du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.3), il faut se demander si les sociétés ont fait l'objet d'une notification de la procédure conforme à l'art. 14 LAAF (consid. 3.2 ci-dessus), compte tenu des notifications du *** 2016 (let. B ci-dessus). A ce propos, le Tribunal a certes laissé ouverte la question de la conformité de la notification de la procédure dans la Feuille fédérale dans l'arrêt A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2, dans la mesure où il s'agissait d'une question "un peu plus complexe" de recevabilité du recours – finalement rejeté – déposé par la personne alors recourante, domiciliée dans un pays tiers (le Panama). Cela dit, il apparaît au contraire clairement ici que les sociétés ne sont pas intervenues dans la procédure administrative relative à l'échange de renseignements prévu par la décision attaquée, pas plus qu'elles n'ont déposé de recours contre cette décision auprès du Tribunal de céans. On ne peut donc pas retenir, sur la base du dossier, que les sociétés ont été, "d'une manière ou d'une autre, au courant de la procédure d'assistance administrative du fait de [...] liens avec [la recourante]", en particulier au sens de l'arrêt du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 8.3 (voir aussi arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.5.2), puisqu'il n'apparaît pas ici que la recourante et les sociétés ont été liées dans la mesure retenue par l'arrêt du Tribunal fédéral évoqué.

Il faut encore ajouter que les sociétés paraissent sises à l'étranger (***, pour l'une), même si leur lieu d'incorporation ne ressort pas clairement du dossier. A ce propos, le Tribunal a déjà relevé que les lecteurs de la Feuille fédérale à l'étranger ne sont pas forcément très nombreux (arrêt du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2).

Enfin, la banque a indiqué le 15 décembre 2015 ce qui suit (pièce 10 du dossier de l'AFC):

> "Nous vous informons que les relations bancaires des sociétés précitées étant clôturées, nous ne leur avons pas envoyé de notification."

Sur le vu de cette indication, le Tribunal ne discerne pas de motif qui pourrait expliquer pourquoi l'AFC n'a pas entrepris quelque démarche (voir art. 14 al. 3 LAAF) en vue de revenir sur l'approche adoptée par la banque, qui apparaît avoir renoncé à prendre contact avec les sociétés sans pour autant soutenir qu'elles n'existaient plus. Cette absence d'explication – qui serait d'autant plus flagrante s'il fallait, par impossible, retenir un siège suisse des sociétés – n'est pas compatible avec le caractère subsidiaire (consid. 3.2 ci-dessus) de la notification par voie de publication, compte tenu de la relative simplicité qu'aurait impliqué une prise de contact avec la banque pour discuter l'approche adoptée dans le courrier.

Il en résulte une violation du droit d'être entendues des sociétés, que seule la nullité peut en l'occurrence protéger. Il est vrai que les sociétés ne sont pas visées par la procédure fiscale française, alors que les cas de nullité constatés par le Tribunal de céans concernaient avant tout des défauts de notification à des personnes contre lesquelles l'Etat requérant disait diligenter une procédure fiscale nationale (voir consid. 3.3 s. ci-dessus). Il n'empêche que les sociétés sont ici titulaires de relations bancaires au sujet desquelles l'AFC prévoit de transmettre des informations – issues des relevés de comptes – de manière extensive. Les droits de ces sociétés sont ainsi incontestablement touchés avec une intensité propre à leur conférer la qualité de partie. L'AFC a d'ailleurs bien admis une telle qualité, puisqu'elle a procédé à des notifications – non conformes – à l'attention des sociétés dans la Feuille fédérale afin de leur permettre de "faire valoir [leur] droit d'être entendu[es]" (pièces 19 s. du dossier de l'AFC), avant de leur notifier les décisions dans cette même Feuille. Ne pas constater la nullité en raison de la non-conformité de la notification publique reviendrait ici à entériner une notification irrégulière au préjudice des sociétés, dont la qualité de partie a pourtant été admise en première instance.

5.3.2 En conséquence, compte tenu des conditions pour admettre la nullité (consid. 3.1 ci-dessus), la gravité de la violation du droit d'être entendues (consid. 3.3 ci-dessus) des sociétés sous le volet de la notification de la procédure (consid. 3.2 ci-dessus), implique la constatation de la nullité partielle de la décision attaquée en tant qu'elle prévoit le transfert d'informations des trois relations bancaires dont les sociétés sont titulaires (ch. 2 let. d et e du dispositif attaqué). Vu les particularités de la procédure d'assistance administrative, la nullité vaut à l'égard de tous les intéressés (consid. 3.1 ci-dessus), y compris les sociétés. Dans la mesure où le recours attaque cette partie du dispositif de la décision, le Tribunal n'entre ainsi pas en matière.

5.3.3 Le dossier de la cause doit ainsi être renvoyé à l'autorité inférieure, afin qu'elle notifie correctement l'existence de la procédure d'assistance administrative aux sociétés, en leur octroyant un délai pour prendre position avant le prononcé d'une nouvelle décision finale, respectant ainsi pleinement leur droit d'être entendues (voir art. 61 al. 1 PA et arrêts du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 5.5.2, A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.3).

Vu les circonstances spéciales de la présente affaire, le dispositif du présent arrêt est notifié aux sociétés par le biais de la Feuille fédérale (art. 36 let. b PA).

5.4

5.4.1 L'objet du litige qui demeure à traiter concerne d'une part les informations remises par l'administration cantonale (ch. 2 let. a du dispositif attaqué), d'autre part les informations remises par la banque relatives à la relation du compte A (ch. 2 let. b et c dudit dispositif).

5.4.2 Il faut considérer que la demande d'assistance (déposée sous la forme de deux missives) est conforme aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (consid. 4.2.1 ci-dessus). Les autres détails utiles, comme le nom de la banque, ont été fournis. Il n'y a donc pas lieu d'examiner la portée des changements apportés par l'Accord 2014 (consid. 4.2.1 ci-dessus) plus avant. La demande de l'autorité requérante ne constitue au surplus pas une "fishing expedition" (consid. 4.2.2 ci-dessus), compte tenu de sa précision, hormis éventuellement la question relative au rôle exercé "au sein de personnes morales"; comme la question n'a toutefois pas porté, on ne la discutera pas plus ici.

Pour ce qui concerne la période concernée, aussi bien les questions de la seconde demande d'assistance que le ch. 2 let. a du dispositif attaqué visent les années 2012 à 2014 incluses, même si dite demande indique en outre que l'impôt de solidarité sur la fortune pour l'année 2015 est concerné. Quant à la première demande de l'autorité requérante visant des avoirs bancaires, il convient de retenir, comme cela ressort de la partie en faits de la décision litigieuse, que l'assistance est octroyée pour la période allant du 1er janvier 2010 au 1er janvier 2015. En tout état, vu la déclaration idoine de l'autorité requérante, à laquelle il convient de se fier (consid. 4.2.3 ci-dessus), le principe de subsidiarité (consid. 4.2.4 ci-dessus) a été respecté.

5.4.3 Aucun élément de nature formelle ne faisant obstacle à la demande, il faut désormais se pencher sur la condition de la *vraisemblable pertinence*. Il est vrai qu'on pourrait douter de la portée, dans la procédure de taxation en France, de l'information du régime fiscal suisse appliqué concrètement à la recourante (voir arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 5.5.5.5). Néanmoins, il faut retenir ici que l'information selon laquelle la recourante est assujettie de manière illimitée, au sens du droit fiscal suisse, à l'impôt sur le revenu et sur la fortune, remplit la condition de la vraisemblable pertinence au sens décrit par le Tribunal fédéral (consid. 4.3 ci-dessus), le présent cas ne concernant au demeurant pas la forme d'imposition spéciale traitée dans l'arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017. Cette condition est également remplie pour ce qui concerne les revenus et avoirs bancaires déclarés par la recourante au fisc cantonal. Il en va de même pour ce qui est des informations du compte A, au sujet duquel l'AFC a renoncé, à juste titre (voir arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 4.4), de communiquer la date d'ouverture, hors champ d'application temporel de la demande.

5.4.4 Le droit interne suisse ne s'oppose pas à la transmission à l'étranger des documents bancaires (consid. 4.4.1 ci-dessus) ni à celle relative aux informations remises par le fisc cantonal (consid. 4.4.2 ci-dessus), puisqu'ils sont tous vraisemblablement pertinents, tout caviardage portant sur des tiers non concernés ayant été décidé par l'AFC. Il est au surplus conforme à l'art. 17 al. 4 LAAF de décider de transmettre copie de la décision attaquée à l'administration cantonale.

5.5 Il convient encore d'examiner les arguments de la recourante, dans la mesure de leur pertinence (voir arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.3.1, A-973/2015 du 14 décembre 2016 consid. 4). La recou-

rante soutient qu'elle est domiciliée en Suisse et qu'elle possède une résidence secondaire en France. Elle se serait occupée de "quelques paiements sur territoire français pour le compte d'amis de son ancien employeur", ce qui aurait entraîné un contrôle du fisc français, auquel elle aurait remis des pièces destinées à établir le domicile suisse. Ces pièces auraient à tort été ignorées par le fisc français.

Or ici, ce sont le foyer d'habitation permanent et le lieu de résidence habituelle qui sont en jeu, ces éléments semblant en particulier avoir été retenus, le 3 décembre 2015 et le 11 mars 2016 (pièces 9 et 37 jointes au recours), par l'autorité fiscale française, qui a souligné que la recourante n'avait pas "justifié être assujettie à l'impôt en Suisse en raison d'un domicile ou d'une résidence", malgré la production d'avis d'imposition en Suisse. Dans son recours, la recourante allègue uniquement la violation de l'art. 4 par. 1 et 2 CDI-F, ce qui démontre que le litige porte précisément sur les critères prévus par cet article. Or, le Tribunal fédéral a justement jugé à ce propos que le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis doit se limiter, dans un tel cas, à examiner que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se retrouve dans ceux qui sont prévus à l'art. 4 par. 1 et 2 CDI-F (consid. 4.5 ci-dessus). Partant, le Tribunal de céans ne peut pas trancher les questions concernant la résidence fiscale de la recourante, raison pour laquelle les pièces telles que les bordereaux d'impôts, factures téléphoniques et autres baux à loyers suisses ne lui sont d'aucun secours, pas plus que l'arrêt du TF 2C_627/2011, 2C_653/2011 du 7 mars 2012, qui concerne un cas d'assujettissement à l'impôt et non un cas d'assistance internationale. Le Tribunal rappelle qu'il incombe au contribuable touché par une potentielle double imposition de s'en plaindre auprès des autorités compétentes, ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (voir art. 27 par. 1 CDI-F) (voir ATF 142 II 161 consid. 2.2.2).

5.6 Il découle de ce qui précède que la décision attaquée est conforme au droit (consid. 5.4 s.), en tant qu'elle n'est pas nulle (consid. 5.3). Le recours doit donc être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

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.-. En raison de la nullité partielle ici constatée (voir arrêts du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 10.1, A-8269/2015 du 29 août 2016 consid. 7.1), ils sont mis à la charge de la recourante à raison de trois cinquièmes, à savoir Fr. 3'000.-, qui sont imputés sur le montant de

Fr. 10'000.- versé à titre d'avance de frais. La recourante a droit, sur la même base de calcul, au versement de Fr. 3'000.- à titre de dépens, mis à la charge de l'AFC (art. 64 al. 1 PA; art. 7 al. 1 FITAF). Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Est constatée la nullité du ch. 2 let. d) et e) du dispositif de la décision finale du 26 avril 2016 conformément au consid. 5.3 ci-dessus.

2.
Pour ce qui concerne le dispositif de la décision attaquée visé sous ch. 1 ci-dessus, la cause est renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle statue après avoir procédé conformément aux considérants.

3.
Pour le surplus, dans la mesure de sa recevabilité, le recours est rejeté.

4.
Des frais de procédure à raison de Fr. 3'000.- (trois mille francs) sont mis à la charge de la recourante et sont compensés par l'avance de frais de Fr. 10'000.- (dix mille francs) déjà versée par elle. Le solde de cette avance, soit Fr. 7'000.- (sept mille francs), lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

5.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 3'000.- (trois mille francs) en faveur de la recourante à titre de dépens.

6.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)
– à C._____ et D._____ (par la voie de la Feuille fédérale)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Lysandre Papadopoulos

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. 84*a*, 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :