Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 289/2015

{T 0/2}

Arrêt du 5 avril 2016

IIe Cour de droit public

Composition
M. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd, Aubry Girardin, Donzallaz et Haag.
Greffière : Mme Vuadens.

Participants à la procédure
Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI, Entraide administrative, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
recourante,

contre

1. X._____,
2. A._____,
3. B._____,
tous les trois représentés par Me Nicolas Candaux, avocat,
intimés.

Objet
Entraide administrative (CDI CH-FR),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 20 mars 2015.

Faits :

A.
Le 21 mai 2014, les autorités fiscales françaises ont adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) une demande d'assistance administrative en matière fiscale au sujet des époux A._____ et B._____. Lors du contrôle fiscal dont ils faisaient l'objet en France, il était apparu qu'ils avaient consulté la société genevoise C._____ Ltd pour effectuer des placements financiers et les autorités françaises les soupçonnaient d'avoir eu recours à cette société pour effectuer des placements non déclarés en France. Or, en tant que résidents français, les époux A._____/B._____ avaient l'obligation de déclarer les comptes bancaires qu'ils avaient ouverts à l'étranger et ceux sur lesquels ils disposaient d'une procuration, et de reporter dans leur déclaration d'impôt l'ensemble de leurs revenus et fortune de source française et étrangère. La France souhaitait dès lors obtenir une copie des contrats que cette société avait conclus avec l'un et/ou l'autre des époux, des informations sur la nature et le montant des avoirs aux 1er janvier 2010 à 2013 qu'elle gérait pour le compte de l'un et/ou l'autre des époux, qu'ils soient détenus directement ou indirectement, ainsi que le montant et la
nature des revenus que ces avoirs avaient produits en 2011 et 2012, avec indication de la date, du libellé et du numéro de compte crédité (art. 105 al. 2 LTF).

Le 29 septembre 2014, l'Administration fédérale a requis la société C._____ AG, à Zurich, de transmettre les renseignements demandés par la France et d'informer les personnes concernées de l'ouverture de la procédure. Le 16 octobre 2014, C._____ a, notamment, transmis à l'Administration fédérale les renseignements sollicités par la France, qui incluaient des pièces relatives à la société X._____, société représentée par B._____ (art. 105 al. 2 LTF). Le 13 octobre 2014, les époux A._____/B._____ ont fait savoir à l'Administration fédérale qu'ils s'opposaient à la demande d'assistance du 21 mai 2014 et ont demandé à pouvoir consulter le dossier (art. 105 al. 2 LTF).
Le 20 octobre 2014, l'Administration fédérale a notamment transmis aux époux A._____ /B._____le résumé du contenu de la demande d'assistance du 21 mai 2014 (arrêt attaqué consid. 4 et art. 105 al. 2 LTF). Le 22 octobre 2014, elle leur a communiqué son projet de décision d'octroi d'assistance administrative et les documents qu'elle entendait transmettre, qui comportaient les documents concernant X._____ (art. 105 al. 2 LTF), en leur impartissant un délai de cinq jours pour se déterminer.
Le 27 octobre 2014, les époux A._____/B._____ ont réitéré leur opposition à l'octroi de l'assistance administrative et sollicité une prolongation au 30 novembre 2014 du délai pour se déterminer sur le projet de décision (art. 105 al. 2 LTF). Le 28 octobre 2014 (art. 105 al. 2 LTF), l'Administration fédérale a refusé de prolonger le délai en invoquant des impératifs internes. Une prolongation de quatre jours leur a toutefois été accordée le 3 novembre 2014, alors que les époux venaient de remettre à l'Administration fédérale leur prise de position (arrêt attaqué consid. 4 et art. 105 al. 2 LTF).

B.
Par deux décisions finales adressées à X._____ pour l'une (décision du 11 novembre 2014 publiée dans la Feuille fédérale[FF 2014, 8490]en application de l'art. 17 al. 3 LAAF [art. 105 al. 2 LTF]), et aux époux A._____/B._____ pour l'autre (décision du 13 novembre 2014), l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à la France.
Les destinataires respectifs de ces décisions les ont contestées auprès du Tribunal administratif fédéral, concluant à leur annulation. Dans leur recours, les époux A._____/B._____ ont invoqué une violation de leur droit d'être entendus en lien avec le délai de cinq jours qui leur avait été imparti par l'Administration fédérale le 22 octobre 2014. Au fond, ils faisaient valoir qu'ils n'étaient pas résidents fiscaux français, mais espagnols, lors de la période visée par la demande, de sorte que la demande d'assistance administrative française devait être rejetée.
Par arrêt du 20 mars 2015, le Tribunal administratif fédéral a joint les causes, admis les recours et annulé les décisions des 11 et 13 novembre 2014 de l'Administration fédérale. En substance, il a d'abord retenu que l'Administration fédérale avait gravement violé le droit d'être entendu des époux A._____/B._____ en ne leur accordant qu'un délai de cinq jours pour se déterminer sur la demande d'assistance administrative française, sans invoquer de motif pour justifier le caractère expéditif de la procédure. Il n'y avait toutefois pas lieu de renvoyer la cause à l'Administration fédérale en raison de ce vice, son sort pouvant être tranché en faveur des intéressés. La demande de la France reposait en effet sur l'affirmation, non étayée, selon laquelle les époux A._____/B._____ étaient domiciliés dans ce pays durant la période considérée; or, ces derniers avaient produit des documents établissant qu'ils étaient domiciliés en Espagne, puis au Luxembourg durant la période visée par la demande. Celle-ci s'avérait dès lors erronée ou à tout le moins incomplète, elle ne respectait pas le principe de la bonne foi et les renseignements demandés ne remplissaient de ce fait pas non plus la condition de la pertinence
vraisemblable. Elle devait en conséquence être déclarée irrecevable.

C.
L'Administration fédérale interjette un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral à l'encontre de cet arrêt. Elle conclut principalement, sous suite de frais, à l'admission du recours et à l'annulation de l'arrêt attaqué; subsidiairement, à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvel arrêt dans le sens des considérants.
Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à prendre position. Les époux A._____/B._____ et X._____ se sont déterminés sur le recours et ont conclu, sous suite de frais et dépens, principalement, à son irrecevabilité et à la confirmation de l'arrêt attaqué; subsidiairement, à son rejet et à la confirmation de l'arrêt attaqué; encore plus subsidiairement, au renvoi de la cause au Tribunal administratif fédéral, respectivement à l'Administration

fédérale, pour instruction dans le sens des considérants.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF). Seul un recours en matière de droit public est donc envisageable (cf. art. 113 LTF a contrario).

1.2. En matière d'assistance administrative internationale, le recours n'est recevable, en vertu de l'art. 84a LTF, que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF, ce qu'il appartient au recourant de démontrer (art. 42 al. 2 LTF; ATF 139 II 404 consid. 1.3 p. 410; 340 consid. 4 p. 342), à moins que tel soit manifestement le cas (arrêts 2C 963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 destiné à publication; 2C 638/2015 du 3 août 2015 consid. 1.2; 2C 252/2015 du 4 avril 2015 consid. 3; 2C 511/2013 du 27 août 2013 consid. 1.3 non publié in ATF 139 II 451 mais in Pra 12/2014, p. 83).

1.2.1. La loi ne contient qu'une liste exemplative de cas susceptibles d'être qualifiés de particulièrement importants. La présence d'une question juridique de principe suppose, quant à elle, que la décision en cause soit importante pour la pratique; tel est notamment le cas lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreux cas analogues ou lorsqu'il est nécessaire de trancher une question juridique qui se pose pour la première fois et qui donne lieu à une incertitude caractérisée, laquelle appelle de manière pressante un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral (ATF 139 II 404 consid. 1.3 p. 410; arrêts 2C 1127/2015 du 17 décembre 2015 consid. 2.1; 2C 955/2015 du 12 novembre 2015 consid. 3.3; 2C 963/2014 précité consid. 1.3; 2C 638/2015 précité consid. 1.3). Il faut en tous les cas qu'il s'agisse d'une question juridique d'une portée certaine pour la pratique (cf. arrêts précités 2C 955/2015 consid. 3.3; 2C 963/2014 consid. 1.3; 2C 54/2014 du 2 juin 2014 consid. 1.1, in StE 2014 A 31.4. Nr. 20). Cette condition n'est pas réalisée lorsque l'élément déterminant pour trancher le cas d'espèce n'est en principe pas propre à se reproduire dans d'autres situations (ATF 139 II 340 consid. 4 p. 343; arrêts précités
2C 955/2015 consid. 3.3; 2C 638/2015 consid. 1.3; 2C 252/2015 consid. 3.3).
Lorsque le recourant soulève plusieurs questions juridiques de principe, il suffit que l'une d'elle revête ces caractéristiques pour que le Tribunal fédéral entre en matière sur le recours; dans cette hypothèse, il examine l'affaire en application des art. 95 ss et 105 ss LTF, sans se limiter aux seules questions juridiques de principe qu'elle pose (ATF 141 II 14 consid. 1.2.2.4 et les références citées; arrêt précité 2C 963/2014 consid. 1.3.2).

1.2.2. L'Administration fédérale recourante expose que l'arrêt attaqué soulève deux questions juridiques de principe.
La première concerne le droit d'être entendu des parties en lien avec la question du délai raisonnable pour se déterminer. Cette question n'aurait jamais été tranchée par le Tribunal fédéral dans le contexte spécifique de l'assistance administrative internationale en matière fiscale. Le point de savoir s'il s'agit là d'une question juridique de principe peut rester ouvert, dès lors que la seconde question soulevée par la recourante remplit ce critère.
Celle-ci a trait à la question de l'étendue des obligations de vérification de la Suisse lorsque l'Etat requérant indique qu'il considère les contribuables visés comme ses résidents fiscaux et que ceux-ci sont par ailleurs assujettis de manière illimitée dans un Etat tiers. Cette question n'a pas encore été tranchée, l'arrêt 2C 1174/2014 du 24 septembre 2015 destiné à publication ayant envisagé une question similaire, mais en lien avec des contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée en Suisse. Cela étant, même si l'on devait considérer que cette question a déjà été tranchée dans cet arrêt, il serait néanmoins justifié d'entrer en matière en l'espèce, dès lors que la question était encore ouverte au moment du dépôt du recours (cf. arrêts 2C 690/2015 du 15 mars 2016 consid. 1.2; 2C 216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 1.3.2).

1.3. Le recours a été interjeté par l'Administration fédérale des contributions qui remplit, s'agissant des questi-

ons visées à l'art. 84a LTF, les conditions de l'art. 89 al. 2 let. a LTF (cf. ATF 140 II 539 consid. 4.2; arrêt 2C 1174/2014 précité consid. 1.3), de sorte que la qualité pour recourir doit lui être reconnue.

1.4. La recourante conclut à titre principal uniquement à l'annulation de l'arrêt attaqué, alors que des conclusions purement cassatoires ne sont en principe pas suffisantes (art. 107 al. 2 LTF). Dès lors toutefois que l'on comprend clairement, à la lecture du mémoire, qu'elle entend obtenir du Tribunal fédéral la confirmation de ses décisions des 11 et 13 novembre 2014, il convient de ne pas se montrer trop formaliste et d'entrer en matière sur le recours (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3 p. 317; 133 II 409 consid. 1.4.1 p. 414 s.; arrêt 2C 700/2015 du 8 décembre 2015 consid. 1.3).

1.5. Au surplus, le recours a été déposé en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et en la forme prévue (art. 42 LTF), de sorte qu'il est recevable.

1.6. Le litige porte sur une demande d'assistance administrative déposée le 21 mars 2014 par les autorités fiscales françaises et qui concerne les années 2010 à 2013. Il est donc régi par 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 en vigueur depuis le 26 juillet 1967 (RS 0.672.934.91; ci-après: CDI CH-FR), complétée par son Protocole additionnel, dans leur version modifiée par l'Avenant conclu le 27 août 2009 et entré en vigueur le 4 novembre 2010 (cf. art. 11 par. 3 de l'Avenant; RO 2010 5683 ss). Sur le plan procédural, la LAAF, entrée en vigueur le 1 er février 2013, est également applicable (cf. art. 24 LAAF; ATF 139 II 404 consid. 1.1 p. 408).

2.
La première question litigieuse a trait au droit d'être entendu.

2.1. Le Tribunal administratif fédéral retient que l'Administration fédérale a gravement violé le droit d'être entendu des époux A._____/ B._____ en ne leur accordant qu'un délai de cinq jours pour se déterminer sur son intention d'accorder l'assistance administrative à la France. Or, il n'y avait aucune raison de ne pas leur octroyer un délai usuel pour se faire entendre, l'affaire ne présentant pas de caractère urgent. L'Administration fédérale avait du reste elle-même utilisé l'entier du délai de deux mois et demi qu'il lui avait imparti pour déposer une réponse aux recours interjetés devant lui.
L'Administration fédérale soutient que la procédure d'assistance administrative en matière fiscale doit être menée de manière diligente en vertu du principe posé à l'art. 4 al. 2 LAAF. Elle relève qu'en l'occurrence, les époux A._____/B._____ ont bénéficié de onze jours calendaires pour se déterminer: en effet, après s'être vu impartir un délai de cinq jours - qui avait en réalité représenté sept jours calendaires -, ils avaient obtenu une prolongation de délai de quatre jours, ce qui leur avait, en définitive, permis de se déterminer dans un délai de neuf jours, correspondant à onze jours calendaires. Un tel délai avait respecté leur droit d'être entendus. L'Administration fédérale reproche aussi aux juges précédents d'avoir examiné la question du droit d'être entendu à la lumière de circonstances de fait survenues au stade du recours devant eux, ce qui ne serait pas conforme à la jurisprudence.
Les intimés contestent que la question du respect de leur droit d'être entendus soit examinée sur la base d'un délai de onze jours calendaires. Par cette computation, étrangère au système procédural, la recourante rallongerait de manière factice le délai de cinq jours qui leur a été imparti. Ils relèvent aussi que l'Administration fédérale n'a entrepris de récolter des informations auprès de C._____ que plus de quatre mois après avoir reçu la demande d'assistance. Elle n'avait ainsi elle-même pas respecté le principe de diligence dont elle se prévalait.

2.2. L'on peut d'emblée suivre les intimés lorsqu'ils contestent que l'examen du respect du droit d'être entendu doive être effectué en lien avec un délai de onze jours calendaires. C'est bien la validité du délai de cinq jours que l'Administration fédérale leur a imparti qui doit être examinée au regard du droit d'être entendu. Dès lors, il n'y a pas lieu de prendre en considération le fait que la recourante leur a transmis un résumé de la demande d'assistance deux jours avant defixer ce délai, ni le fait qu'elle leur a finalement accordé une prolongation de quatre jours, alors qu'ils s'étaient déjà déterminés. De même, la validité du délai de cinq jours ne

saurait non plus s'apprécier au regard du temps dont a disposé la recourante pour déposer une réponse devant les juges précédents.

2.3. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), 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 influer 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 141 V 557 consid. 3.1 p. 564; 135 I 279 consid. 2.3 p. 282; arrêts 2C 782/2015 du 19 janvier 2016 consid. 3.1; 5A 553/2015 du 16 décembre 2015 consid. 4.1.1 destiné à publication; 4A 178/2015 du 11 septembre 2015 consid. 3.2non publié in ATF 141 III 433).

2.4. Dans la procédure d'assistance administrative en matière fiscale, l'Administration fédérale doit informer, selon les modalités décrites aux art. 14 et 14a LAAF, les personnes concernées et les autres personnes habilitées à recourir quant au principe de l'échange et à l'étendue des informations qu'elle entend communiquer (ANDREAS DONATSCH/ STEFAN HEIMGARTNER/FRANK MEYER/MADELEINE SIMONEK, Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2e éd. 2015, p. 262). Selon l'art. 15 LAAF, les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces.
Les dispositions de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021) sont applicables pour autant que la LAAF n'en dispose pas autrement (cf. le renvoi de l'art. 5 al. 1 LAAF). Entre notamment en ligne de compte l'art. 30 al. 1 PA, selon lequel l'autorité entend les parties avant de prendre une décision. Cette disposition, conjuguée avec l'art. 15 LAAF, implique que l'Administration fédérale doit impartir un délai aux personnes habilitées à recourir pour se déterminer avant de rendre sa décision (CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], 2014, n°199 ad art. 15 StAhiG). Si celles-ci consentent à la remise des renseignements à l'autorité requérante, elles en informent l'Administration fédérale par écrit (cf. art. 16 al. 1 LAAF); dans ce cas, celle-ci clôt la procédure en transmettant les renseignements (cf. art. 16 al. 2 LAAF). Si elles ne consentent pas à la transmission des renseignements, l'Administration fédérale leur notifie une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre (cf. art. 17 LAAF).

2.4.1. Le délai que l'Administration fédérale doit impartir en application des art. 15 LAAF et 30 al. 1 PA doit être convenable, c'est-à-dire qu'il doit être fixé de telle manière que l'exercice concret du droit d'être entendu, le cas échéant par la voix d'un mandataire, soit possible sans difficulté. Lorsqu'une personne est appelée à se déterminer par écrit, le délai doit être suffisant pour permettre de concevoir et de rédiger une prise de position étayée (MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren, 2000, p. 341 s.; PATRICK SUTTER, in VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2008, n°11 ad art. 30 VwVG; REGINA KIENER/BERNHARD RÜTSCHE/MATHIAS KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 2e éd. 2015, p. 160; BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, in Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2e éd. 2016, n°48 ad art. 30 VwVG). Ce délai doit être fixé en fonction de l'ensemble des circonstances concrètes du cas d'espèce, du degré de complexité de l'état de fait et des questions juridiques qu'il pose (ALBERTINI, p. 342; WALDMANN/BICKEL, p. 689). L'économie et l'efficacité de la procédure (Ÿerfahrensbeschleunigung¨) doivent également être pris en considération (WALDMANN/
BICKEL, in op. cit., eo loco). Une limitation du délai à quelques jours ne peut se justifier que dans des situations d'urgence (SUTTER, in op. cit., n°11 ad art. 30 VwVG).

2.5. La procédure d'assistance administrative est par ailleurs régie par le principe de diligence exprimé à l'art. 4 al. 2 LAAF.

2.5.1. Ce principe est concrétisé dans la loi par l'absence de féries (cf. les art. 5 al. 2 LAAF, excluant l'application de l'art. 22a al. 2 PA, et 46 al. 2 LTF), par le fait que la procédure ne prévoit qu'un seul échange d'écriture (art. 19 al. 4 LAAF), que le délai de recours devant la Cour de céans doit être formé dans les dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF) et qu'une décision d'irrecevabilité doit être rendue dans les quinze jours par le Tribu-

nal fédéral (art. 107 al. 3 LTF; SCHODER, op. cit., no 199 ad art. 15 StAhiG, MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, n°333 ad art. 26 OECD MA [Abschnitt VI: Besondere Bestimmungen]; DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale - une vue d'ensemble, in Archives 81, p. 191). Selon le Message du Conseil fédéral, le principe de diligence consacré dans la LAAF oblige l'Administration fédérale à mener la procédure rapidement, lui permet d'ordonner la remise des renseignements demandés dans un délai bref et de refuser les demandes de prolongation de délai qu'aucune circonstance particulière ne justifie (Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance
administrative fiscale, in FF 2011 5783). Comme le relève un auteur, ce principe sert en premier lieu les intérêts de la Suisse à un fonctionnement correct de l'assistance administrative vis-à-vis des Etats requérants, et non pas ceux des contribuables visés par une demande (SCHODER, op. cit., n°43 ad art. 4 StAhiG).

2.6. Traiter une demande de manière diligente ne signifie pas que la procédure doit être menée systématiquement comme s'il s'agissait d'une situation urgente qui pourrait justifier une limitation du droit d'être entendu par l'octroi de très brefs délais. Dans le domaine de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale, le Tribunal fédéral a du reste retenu que le principe de célérité de la procédure consacré à l'art. 17a EIMP ne pouvait avoir pour conséquence de supprimer ou de restreindre le droit d'être entendu des parties (ATF 124 II 132 consid. 2b p. 138). Cette règle est également applicable, par analogie, dans le domaine de l'assistance administrative, régi par le principe de diligence.

2.7. En outre, il n'existe pas d'engagements conventionnels auxquels la Suisse aurait souscrit qui auraient pour effet de limiter le droit d'être entendu des personnes habilitées à recourir au cours de la procédure d'assistance administrative, ou de rythmer celle-ci en imposant des délais précis. En ce qui concerne l'échange de renseignements avec la France, la CDI CH-FR prévoit au contraire (cf. ch. XI du Protocole additionnel) que les règles de procédure administrative relatives aux droits du contribuable s'appliquent dans l'Etat requis, tout en relevant que leur application ne peut entraver ou retarder indûment les échanges effectifs de renseignements. Or, le fait d'octroyer aux personnes habilitées à recourir un délai raisonnable pour s'exprimer sur un projet de décision d'octroi d'assistance administrative ne peut être considéré comme un fait retardant indûment l'échange effectif de renseignements. Le Conseil fédéral a du reste expressément souligné que le droit d'être entendu était protégé (Message complémentaire au message du 6 mars 2009 concernant l'approbation du nouvel avenant à la convention contre les doubles impositions avec la France, in FF 2010 1415).

2.7.1. Il découle de ce qui précède qu'en l'occurrence, le délai de cinq jours que l'Administration fédérale a imparti aux époux A._____/ B._____d pour se déterminer sur son projet de décision d'octroi de l'assistance administrative était insuffisant pour leur permettre de prendre connaissance du dossier et de se déterminer sur le principe et l'étendue de l'assistance administrative envisagée par l'Administration fédérale. Un tel délai a violé leur droit d'être entendus, sans que le principe de diligence ne puisse justifier cette violation ni que des circonstances particulières ne révèlent une situation d'urgence (supra consid. 2.4.1 in fine). Pour garantir le droit d'être entendu des intimés, l'Administration fédérale aurait dû leur accorder d'emblée un délai d'au moins dix jours en application des art. 15 LAAF et 30 al. 1 PA. Un tel délai, qui se retrouve dans d'autres procédures (cf. par exemple dans la procédure sommaire de l'art. 314 du Code de procédure civile [CPC; RS 272]), apparaît raisonnable. C'est du reste un délai de dix jours qui est prévu pour les recours au Tribunal fédéral dans les matières visées à l'art. 100 al. 2 LTF, dont fait partie l'assistance administrative en matière fiscale. A cela s'ajoute que le
destinataire de la décision de l'Administration fédérale dispose d'un délai de trente jours pour former un recours devant le Tribunal administratif fédéral. Dans ces circonstances, et par analogie avec les dispositions précitées,il incombera à l'Administration fédérale d'accorder désormais à tout le moins un délai de dix joursaux personnes habilitées à recourir en application des art. 15 LAAF et 30 al. 1 PA, sous réserve des situations d'urgence et sans préjudice de l'application de l'art. 22 al. 2 PA.

2.8. Reste à examiner les conséquences de la violation du droit d'être entendu dans le cas d'espèce.

2.8.1. 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 p. 190; 126 I 19 consid. 2d/bb p. 24). 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 135 I 279 consid. 2.6.1 p. 285; 133 I 201 consid. 2.2 p. 204; 118 Ib 111 consid. 4b p. 120 s.; 116 Ia 94 consid. 2 p. 95). 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 137 I 195 consid. 2.3.2 p. 197 s.; 136 V 117 consid. 4.2.2.2 p. 126 s.; 133 I 201 consid.
2.2 p. 204 ss; arrêts 5A 897/2015 du 1er février 2016 consid. 3.2.2; 1B 24/2015 du 19 février 2015 consid. 2.1 2C 980/2013 du 21 juillet 2014 consid. 4.3; 2C 1043/2013 du 11 juin 2014 consid. 2.2).

2.8.2. En l'occurrence, les époux A._____/B._____ ont eu trente jours pour recourir auprès du Tribunal administratif fédéral (cf. art. 19 LAAF; art. 31 ss LTAF et 50 PA), qui a disposé d'un plein pouvoir de cognition et qui n'était pas lié par les motifs invoqués par les parties (cf. art. 49 et 62 al. 4 PA). Ils ont donc eu à disposition un délai suffisant, devant les juges précédents, pour se déterminer sur la demande d'assistance administrative et faire valoir l'entier de leurs arguments pour s'y opposer. Le vice a donc été réparé devant le Tribunal administratif fédéral. En outre, même si l'on devait retenir que l'Administration fédérale avait gravement violé le droit d'être entendu des intéressés, point qui peut rester ouvert en l'espèce, le renvoi de la cause à l'Administration fédérale constituerait de toute manière en l'occurrence une vaine formalité.

3.
Le deuxième point litigieux a trait à la recevabilité de la demande d'assistance administrative formée par la France le 21 mai 2014.

3.1. Selon le Tribunal administratif fédéral, qui applique l'art. 7 LAAF (cf. consid. 6 in fine de l'arrêt attaqué), cette demande est irrecevable, car elle a été formée de mauvaise foi par les autorités françaises. Les relations entre Etats sont certes régies par le principe de confiance, mais celui-ci n'est applicable que dans la mesure où la demande d'assistance ne contient pas de lacune ou de contradiction manifestes. Or, la demande du 21 mai 2014 présente, selon les juges précédents, de tels vices: elle repose sur l'affirmation non étayée selon laquelle les époux A._____/B._____ étaient domiciliés en France durant la période sous contrôle, alors que ceux-ci ont établi qu'ils étaient alors assujettis de manière illimitée en Espagne. L'existence d'un domicile fiscal dans un Etat n'exclut certes pas que celui-ci puisse être contesté ni qu'il existe des domiciles fiscaux limités dans d'autres Etats, mais dans un tel cas, l'Etat requérant doit alors motiver sa demande, même sommairement, et indiquer en quoi les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents, faute de quoi il n'est pas possible pour l'Etat requis d'en juger. L'état de fait présenté dans la demande d'assistance apparaît donc, selon les juges
précédents, erroné ou à tout le moins très incomplet sur un point essentiel et celle-ci ne peut de ce fait pas non plus être complétée par les autorités françaises sur requête de l'Administration fédérale.
La recourante soutient en substance que le principe de confiance entre Etats implique que la bonne foi des Etats est présumée aussi longtemps qu'il n'existe pas d'indices clairs la remettant en cause. En l'occurrence, la France a indiqué être en possession d'éléments lui permettant de considérer que les époux A._____/B._____ étaient domiciliés en France durant la période sous contrôle, la requête mentionnant une adresse et l'existence d'un assujettissement fiscal dans ce pays. Le fait que les intimés aient fourni des pièces attestant leur assujettissement fiscal en Espagne n'est pas de nature à remettre en cause la bonne foi de l'Etat requérant. Au demeurant, il n'appartient pas à l'Etat requis de prendre position sur la détermination de la résidence fiscale des contribuables visés, la question d'une éventuelle double imposition devant être tranchée dans le cadre d'une procédure amiable.
Les intimés sont d'avis que les critiques formées par l'Administration fédérale ont trait à l'établissement des faits et qu'elle n'a pas motivé en quoi les juges précédents les auraient établis arbitrairement, conformément aux exigences de l'art. 97 LTF. Son grief devrait donc être rejeté. Au fond, ils soutiennent que les juges précé-

dents ont à bon droit remis en cause la bonne foi de la France.

3.2. L'échange de renseignements est régi par l'art. 28 CDI CH-FR. Aux termes du par. 1 de cette disposition, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente 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.

3.3. Le principe de la bonne foi libellé à l'art. 31 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111; ci-après: CV) est applicable dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale. Il signifie, notamment, qu'un Etat est présumé agir de bonne foi. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant. Ainsi, s'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, il lui impose néanmoins de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (arrêt 2C 1174/2014 précité consid. 2.1.3 destiné à publication). En droit interne, l'art. 7 let. c LAAF prévoit qu'il n'est pas entré en matière lorsque la demande viole le principe de la bonne foi.

3.4. Le législateur suisse a par ailleurs énuméré, à l'art. 6 al. 2 LAAF, une liste d'informations que doit comporter une demande d'assistance administrative en matière fiscale. Si une information manque, l'Administration fédérale doit en informer l'autorité requérante par écrit et lui donner la possibilité de la compléter (art. 6 al. 3 LAAF). La liste de l'art. 6 al. 2 LAAF étant subsidiaire, les indications sur le contenu de la demande figurant au par. 3 ch. XI du Protocole additionnel de la CDI CH-FR priment. Celles-ci exigent que l'Etat requérant fournisse des informations relatives au nom, à l'adresse et à l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle (let. a) et à la période fiscale visée par la demande (let. b). L'Etat requérant doit aussi fournir une description des renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle il souhaite les recevoir (let. c), le but fiscal poursuivi (let. d) et, 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 (let. e).

3.5. En l'espèce, les autorités françaises ont indiqué l'adresse en France des époux A._____/B._____ (art. 105 al. 2 LTF) et fait valoir qu'en tant que résidents fiscaux français, ils avaient l'obligation de déclarer l'ensemble de leurs revenus et de leurs éléments de fortune mondiaux. Les juges précédents sont d'avis que le fait que les époux A._____/B._____ aient été assujettis de manière illimitée dans un Etat tiers durant la période visée par la demande d'assistance administrative de la France, comme les intimés l'ont soutenu, remet en cause la présomption de bonne foi de la France. Tel n'est toutefois pas le cas, pour les motifs exposés ci-après.

3.6. Il peut arriver que les contribuables dont l'Etat requérant fait valoir qu'ils sont résidents fiscaux de cet Etat en vertu des critères de son droit interne soient aussi considérés comme des résidents fiscaux d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. Il ne faut ainsi pas confondre la résidence fiscale (et l'assujettissement illimité qui en découle) d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne avec la question de la détermination de la résidence fiscale de cette personne au plan international. L'une n'implique pas forcément l'autre, puisqu'en cas de prétentions concurrentes entre Etats, la résidence fiscale au plan international se détermine, si une convention de double imposition a été conclue, par l'application des dispositions en cascade qu'elle prévoit (cf. art. 4 du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune [ci-après : MC OCDE]; arrêt 2C 1174/2014 précité destiné à publication consid. 2.2.1 et les références). Or, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. arrêt 2C 1174/2014 consid. 2.2.2 in fine).

3.7. Dans l'arrêt précité 2C 1174/2014, la demande d'assistance administrative formée par la France visait des contribuables par ailleurs assujettis à l'impôt en Suisse de manière illimitée. La Cour de céans a retenu que,

dans la mesure où l'Etat requérant avait respecté toutes les exigences formelles requises, la Suisse ne pouvait pas exiger de l'Administration fédérale qu'elle procède à un contrôle pour vérifier que les assertions françaises n'étaient pas purement formelles, sauf à adopter une attitude de défiance vis-à-vis de la France qui serait contraire à l'art. 31 CV (consid. 2.4). L'Etat requérant était aussi légitimé à former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif avec la Suisse en tant qu'Etat requis, et ce afin d'obtenir d'elle des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente. Au surplus, cet arrêt constate que l'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue d'un éventuel litige sur l'existence d'un assujettissement illimité à l'impôt pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider la position de l'Etat requérant quant à la résidence fiscale du contribuable concerné (consid.
2.2.2).
Il ressort de cette jurisprudence qu'il incombe aux contribuables visés par une demande d'assistance et qui contestent être assujettis de manière illimitée dans l'Etat requérantau plan international de faire valoir leurs arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent leur position devant les autorités administratives et judiciaires de cet Etat; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés (cf. art. 4 MC OCDE) ou par le recours à la procédure amiable (cf. art. 26 MC OCDE). Une telle question - qui relève avant tout de l'application du droit et non pas uniquementde l'établissement des faits comme le soutiennent les intimés - n'intéresse pas la Suisse dans le contexte de la procédure d'assistance administrative. Elle n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la compétence formelle pour la trancher (cf. arrêt 2C 1174/2014 précité consid. 2.2.2 in fine).
L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète. Les juges précédents ne retiennent au surplus pas que la demande ne contiendrait pas toutes les informations requises par le par. 3 ch. XI du Protocole additionnel.

3.8. Il découle de ce qui précède qu'en déclarant irrecevable pour mauvaise foi la demande d'assistance administrative formée par la France le 21 mai 2014, les juges précédents ont violé l'art. 31 CV, l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR et l'art. 7 let. c LAAF. Le recours doit donc être admis sur ce point.

4.
Encore faut-il vérifier si, en accordant l'assistance administrative sur la base des informations en sa possession, l'Administration fédérale a correctement appliqué le droit fédéral et la CDI CH-FR en lien avec la pertinence vraisemblable des renseignements requis, ce qu'avaient contesté les intimés dans leur recours devant le Tribunal administratif fédéral. L'arrêt attaqué n'a pas examiné cet aspect, puisqu'il a d'emblée déclaré l'irrecevabilité de la demande d'assistance formée par la France.

4.1. Lorsque la Suisse entre en matière sur une demande et obtient des personnes concernées ou des détenteurs de renseignements les informations requises, elle doit vérifier que les conditions matérielles de l'assistance sont remplies et en premier lieu celle de la pertinence vraisemblable des renseignements.
La condition de la pertinence vraisemblable a été examinée en détail dans l'arrêt précité 2C 1174/2014. Il en ressort en substance qu'elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible mais qu'elle ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements. 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. En outre, 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 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. L'autorité requise n'a ainsi pas à déterminer si l'état de fait décrit dans la requête

correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête et ne peut refuser de transmettre que les documents dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas déterminants (cf. consid. 2.1.1 à 2.1.4).

4.2. La condition de la pertinence vraisemblable représente certes une question de droit, que le Tribunal fédéral applique d'office et peut revoir librement (art. 95 let. b et 106 al. 1 LTF), même si le Tribunal administratif fédéral ne l'a pas examinée (arrêt 2C 690/2015 du 25 mars 2016 consid. 3.1). Encore faut-il en principe que l'état de fait de l'arrêt attaqué soit suffisant pour que la Cour de céans puisse se prononcer (art. 105 al. 1 LTF). Tel n'est toutefois pas le cas en l'occurrence et l'on ne se trouve pas non plus dans une situation exceptionnelle qui justifierait l'application de l'art. 105 al. 2 LTF pour que le Tribunal fédéral complète lui-même les faits à ce propos. Il y a dès lors lieu de renvoyer l'affaire aux juges précédents pour qu'ils examinent ce point (art. 107 al. 2 LTF) en tenant compte de la jurisprudence rendue depuis lors par la Cour de céans en la matière.
Il découle de ce qui précède que le recours de l'Administration fédérale doit être admis, que l'arrêt attaqué doit être annulé et que la cause doit être renvoyée au Tribunal administratif fédéral dans le sens des considérants.

5.
Compte tenu de l'issue du litige, les frais seront mis à la charge des intimés qui succombent, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il ne sera pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est admis. L'arrêt du Tribunal administratif du 20 mars 2015 est annulé et la cause lui est renvoyée pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 5'000 fr., sont mis à la charge des intimés, solidairement entre eux.

3.
Le présent arrêt est communiqué à la recourante, au mandataire des intimés et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 5 avril 2016
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Vuadens