Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision cassée par le TF par arrêt du 24.09.2015 (2C_1174/2014)

Cour I
A-3294/2014

Arrêt du 8 décembre 2014

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Marie-Chantal May Canellas,
Daniel Riedo, Salome Zimmermann, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

1. **X._____,**
2. **Y._____,**
les deux représentés par
MM. Frédéric Gante et Pierre-Jean Faure, avocats,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Entraide administrative,
autorité inférieure.

Objet

entraide administrative internationale (CDI CH-F).

Faits :

A.
X._____ et Y._____ (ci-après: les recourants) [sont domiciliés fiscalement en Suisse]…

B.
Le 26 juillet 2013, les autorités françaises ont adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC ou l'autorité inférieure) une première demande d'assistance administrative portant sur la situation fiscale en Suisse des recourants pendant les périodes fiscales 2010, 2011 et 2012. L'AFC est entrée en matière et a transmis une partie des informations demandées.

C.
Le 18 décembre 2013, les autorités françaises ont adressé une seconde demande d'assistance administrative à l'AFC. Celle-ci porte sur les années 2010, 2011, 2012 et 2013. Les autorités françaises exposent que les recourants font l'objet d'un contrôle fiscal. Selon les indications des services fiscaux, des éléments permettent de considérer qu'ils sont domiciliés en France, qu'ils y séjournent principalement, qu'ils y possèdent leur foyer et qu'ils y exercent leurs activités professionnelles. Les investigations menées par ces services ont permis de découvrir que les recourants détenaient des comptes bancaires ouverts en Suisse auprès de A._____ (ci-après: la Banque) sous le numéro …. Au regard de la législation française, les résidents fiscaux ont l'obligation de déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels ils détiennent une procuration. De même, ils doivent déclarer les revenus de sources française et étrangère ainsi que leur patrimoine en France et à l'étranger. Malgré les demandes de l'administration française, les recourants n'auraient pas déclaré ces comptes, ni les avoirs qui y figuraient et les revenus en découlant.

D.
Les autorités françaises demandent à obtenir les renseignements suivants:

1. Concernant le compte n° … et le portefeuille n° …:

   a. les relevés de fortune aux 1er janvier 2010, 2011, 2012 et 2013;

   b. les relevés de compte indiquant la nature et le montant des revenus (intérêts, dividendes, gains en capital) et la liste des transactions (transferts, dépôts, retraits) pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011;

c. la copie du formulaire A.

2. Les références de tous les comptes bancaires dont les recourants seraient directement ou indirectement titulaires ou ayants droit économiques au sein de A._____, quelles que soient les structures interposées, ainsi que les comptes pour lesquels ils disposent d'une procuration:

a. les références de tous ces comptes;

b. les relevés de fortune aux 1er janvier 2010, 2011, 2012 et 2013;

c. les relevés de compte indiquant la nature et le montant des revenus (intérêts, dividendes, gains en capital) et la liste des transactions (transferts, dépôts, retraits) pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011;

d. la copie du formulaire A pour chaque compte.

E.
Par ordonnance du 14 janvier 2014, l'AFC a requis la banque de lui fournir les documents et renseignements demandés. Elle a également prié celle-ci d'informer les personnes concernées de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner un représentant en Suisse.

F.
Le 28 janvier 2014, la banque a transmis à l'AFC les informations demandées. Le 30 janvier 2014, les représentants des recourants ont fait part de leurs pouvoirs à l'AFC. Divers échanges de courriels ont ensuite eu lieu entre l'AFC et l'administration française au sujet des motifs pour lesquels celle-ci refusait de tenir compte du domicile fiscal suisse des recourants. Le 20 mars 2014, l'AFC a communiqué à ces derniers les éléments du dossier et elle les a informés des renseignements qu'elle comptait transmettre aux autorités françaises. Le 8 avril 2014, les recourants ont fait part de leurs observations et conclu au rejet de la requête d'entraide. Le 19 mai 2014, l'AFC a décidé:

1. d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative concernant les recourants.

2. de transmettre aux autorités compétentes françaises les informations et la documentation suivantes, reçues du détenteur d'informations:

[…]

G.
Par recours du 16 juin 2014, l'affaire a été portée devant le Tribunal administratif fédéral. Les recourants réclament en substance l'annulation de la décision attaquée sous suite de frais et dépens. L'autorité inférieure a répondu le 18 juillet 2014. Elle conclut au rejet du recours sous suite de frais. Le 22 juillet 2014, les recourants ont demandé à répliquer après que l'autorité inférieure leur eut transmis la requête des autorités françaises et d'autres documents y relatifs. Le Juge instructeur a accédé à leur requête. Les recourants ont déposé leur réplique le 20 août 2014 et confirmé leurs conclusions. L'autorité inférieure n'a pas dupliqué.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit de cet arrêt.

Droit :

1.
1.1 La nouvelle loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF; RS 672.5) est entrée en vigueur le 1er février 2013. Elle prévoit que les dispositions d'exécution fondées sur la loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2) demeurent applicables aux demandes d'assistance administrative déposées avant son entrée en vigueur (cf. art. 24 LAAF). A contrario, les demandes d'assistance déposées après son entrée en vigueur sont donc soumises aux dispositions de celle-ci. En l'occurrence, les autorités françaises ayant adressé la demande d'entraide litigieuse aux autorités suisses le 18 décembre 2013, la LAAF est applicable.

1.2 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci 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. L'Administration fédérale des contributions étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger de la présente affaire (cf. aussi art. 19 al. 5

LAAF). Pour autant que la LAAF ou la LTAF n'en disposent pas autrement, la procédure est régie par la PA (cf. art. 5 LAAF; art. 37 LTAF).

1.3 Au reste, posté le 16 juin 2014, alors que la décision attaquée, datée du 19 mai 2014, a été notifiée aux recourants le lendemain au plus tôt, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Signé par des avocats au bénéfice d'une procuration, muni de conclusions valables et motivées et accompagné d'une copie de la décision attaquée, il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Les recourants sont directement visés dans le dispositif de la décision attaquée. Ils ont manifestement qualité pour recourir (cf. art. 19 al. 2 LAAF, 48 PA).

1.4 Il y a lieu d'entrer en matière sur le recours. Le Tribunal administratif fédéral jouit d'un plein pouvoir de cognition (cf. 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 (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; ATF 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135)

2.

2.1 L'échange de renseignements en matière fiscale entre la Suisse et la France est 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 fiscales (RS 0.672.934.91; ci-après: CDI CH-F). La CDI CH-F est largement inspirée du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, lequel est assorti d'un commentaire issu de cette organisation (cf. OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète [avec un commentaire article par article], Paris 2012 [ci-après: Modèle CDI OCDE, respectivement: OCDE, Commentaire], ch. 4.1 et 5 ad art. 26; différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales). La CDI CH-F est complétée par un Protocole additionnel du même jour (ci-après: le Protocole additionnel; publié également au RS 0.672.934.91).

La teneur actuelle de la CDI CH-F et de son Protocole additionnel résulte d'un Avenant conclu le 27 août 2009 (cf. RO 2010 5683). Les dispositions ainsi modifiées s'appliquent en particulier aux demandes d’échange de

renseignements qui concernent toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement la date à laquelle il a été signé (cf. art. 11 par. 3 de l'Avenant). Les nouvelles règles valent ainsi à partir du 1er janvier 2010 et couvrent la présente procédure, puisque celle-ci a été initiée le 18 décembre 2013 et qu'elle porte sur les années 2010, 2011, 2012 et 2013.

Pour résoudre le litige dont le Tribunal est saisi, il convient tout d'abord de rappeler comment une autorité doit procéder lorsqu'elle doit appliquer un traité international (cf. consid. 2.2 ci-dessous). Il faudra ensuite examiner les conditions dans lesquelles l'assistance administrative en matière fiscale peut être accordée. Les règles sur le sujet peuvent, par commodité, être classées en deux catégories; certaines fixent les conditions matérielles et formelles de l'entraide et définissent les éléments qui peuvent être échangés entre Etats (cf. consid. 2.3 ci-dessous); d'autres fixent la procédure à suivre dans chaque Etat pour répondre à la demande d'entraide (cf. consid. 2.4 ci-dessous).

2.2

2.2.1 L'interprétation des accords entre Etats est régie par la Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969 (RS 0.111; ci-après: Conv. Vienne; entrée en vigueur pour la Suisse le 6 juin 1990). Ce principe vaut ici quand bien même la France n'a pas adhéré à cette convention. En effet, celle-ci n'est que l'expression de la coutume internationale (cf. ATF 122 II 234 consid. 4c, 120 Ib 360 consid. 2c; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 4.1, A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 3.3, A-6920/2010 du 21 septembre 2011 consid. 3.1, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 consid. 4.1).

Selon l'art. 31 Conv. Vienne, l'interprétation d'un traité constitue un tout qui se base à la fois sur le sens ordinaire de ses termes (consid. 2.2.2 ci-dessous), sur le contexte (cf. consid. 2.2.3 ci-dessous), sur l'objet et le but de l'accord (cf. consid. 2.2.4 ci-dessous) et enfin sur le principe de la bonne foi. A cet égard, les différents éléments ont la même valeur (ATAF 2010/7 consid. 3.5). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu peuvent servir à son interprétation à titre de moyens complémentaires, soit pour confirmer le sens résultant de l'application de l'art. 31 Conv. Vienne, soit lorsque l'interprétation opérée au moyen des outils de base laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 Conv. Vienne). Le principe de la bonne foi, en tant que principe directeur du droit des traités, doit être pris en compte tout au long du processus d'interprétation (cf. arrêts du

Tribunal administratif fédéral A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 4.1, A-6258/2010 du 14 février 2011 consid. 11.1 et 11.1.3, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 [partiellement publié in: ATAF 2011/6] consid. 5.1, A-4911/2010 du 30 novembre 2010 [partiellement publié in: ATAF 2010/64] consid. 4.1).

2.2.2 L'interprétation d'un traité se fait en première ligne sur la base du texte de ses dispositions, préambule et annexes inclus (cf. art. 31 ch. 2 Conv. Vienne). Ce texte s'interprète selon sa signification habituelle (cf. art. 31 ch. 1 Conv. Vienne). Comme déjà indiqué (cf. consid. 2.2.1 ci-dessus), celle-ci doit cependant être établie en fonction du contexte, sur la base de l'objet et du but de l'accord, ainsi que dans le respect du principe de la bonne foi. De plus, s'il existe dans un domaine un langage spécifique, ce dernier détermine le sens ordinaire des termes (ATAF 2010/64 consid. 5.1). Reste réservé, selon l'art. 31 ch. 4 Conv. Vienne, le cas où les parties auraient manifesté clairement l'intention d'employer une expression non dans son sens ordinaire, mais en lui donnant une signification particulière (ATAF 2010/7 consid. 3.5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 4.2, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 [partiellement publié in: ATAF 2011/6] consid. 5.1.1 et 6, A-4013/2010 du 15 juillet 2010 [partiellement publié in: ATAF 2010/40] consid. 4.6.2). On trouve ainsi une série de définitions à l'art. 3 ch. 1 CDI CH-F, qui permettent de donner un sens précis à certains termes employés dans le traité.

2.2.3 La notion de contexte est décrite en première ligne à l'art. 31 ch. 2 Conv. Vienne. Le contexte comprend: tout accord ayant rapport au traité et qui est intervenu entre toutes les parties à l'occasion de la conclusion du traité (let. a); tout instrument établi par une ou plusieurs parties à l'occasion de la conclusion du traité et accepté par les autres parties en tant qu'instrument ayant rapport au traité (let. b). Ainsi, les éléments dont il doit être tenu compte en tant que contexte s'avèrent relativement restreints. En particulier, ils ne comprennent pas les circonstances qui ont présidé à la conclusion du traité, lesquelles interviennent, selon l'art. 32 Conv. Vienne, uniquement comme moyen d'interprétation complémentaire. L'art. 31 ch. 3 Conv. Vienne énumère toutefois certains paramètres, qu'on peut appeler "contexte externe", dont il convient également de tenir compte dans le processus d'interprétation. Entrent dans cette catégorie: tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions (let. a); toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité (let. b); toute règle pertinente de droit international

applicable dans les relations entre les parties (let. c). Il n'existe pas de hiérarchie entre les art. 31 ch. 2 et 3 Conv. Vienne (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.4 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 4.3).

2.2.4 L'objet et le but d'un traité correspondent aux objectifs que les parties ont voulu atteindre. Toutefois, l'art. 31 Conv. Vienne ne mentionne pas les sources à utiliser pour déterminer cet objet et ce but. Assurément le titre et le préambule de la convention jouent-ils ici un rôle important. Quoi qu'il en soit, l'interprétation fondée sur le but et l'objet d'un traité trouve ses limites dans le texte de celui-ci (cf. ATAF 2010/7 consid. 3.5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 4.4, A-1735/2011 du 21 décembre 2011 consid. 2.2.2, A-6053/2010 du 10 janvier 2011 consid. 5.1.3).

2.2.5 En outre, il sied de rappeler que le Commentaire de l'OCDE ne constitue pas une réglementation internationale au sens propre. Les explications du Commentaire ne constituent donc qu'un moyen d'interprétation complémentaire, au même titre que les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles un accord a été conclu (cf. ATAF 2011/6 consid. 7.3.1, 2010/7 consid. 3.6.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 4.6, A-1246/2011 du 23 juillet 2012 consid. 3.3.4; MICHAEL BEUSCH, Spezialisierung in der Justiz: Gedanken betreffend das öffentliche Recht im Allgemeinen und das Steuerrecht im Besonderen, in: Thomas Stadelmann [éd.], Spezialisierung in der Judikative […], Berne 2013, p. 98).

2.3

2.3.1 Les conditions matérielles de l'assistance administrative en matière fiscale sont fixées à l'art. 28 par. 1 CDI CH-F. 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 CH-F, qui définissent les personnes bénéficiant de la convention et les impôts concernés.

Le chiffre XI 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. L'assistance administrative internationale intervient ainsi à titre subsidiaire uniquement.

2.3.2 Selon le ch. XI du Protocole additionnel:

> La référence aux renseignements «vraisemblablement pertinents» [contenue à l'art. 28 par. 1 CDI CH-F susmentionné] 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.

Cette disposition reprend le Commentaire de l'art. 26 Modèle CDI OCDE. Il ressort en particulier de celui-ci que les termes "nécessaires", "vraisemblablement pertinents" ou tout simplement "pertinents", que l'on trouve alternativement dans les différentes CDI, possèdent ici le même sens et que les Etats sont libres de choisir la formulation qui leur convient, le champ d'application de l'article en question ne devant pas en être modifié. Certains auteurs soulignent que la formulation actuelle du modèle (qui vise les renseignements "vraisemblablement pertinents") témoigne de la volonté de l'OCDE d'élargir la portée de l'échange de renseignements (cf. XAVIER OBERSON, in: Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune: Commentaire, édité par Robert Danon/Daniel Gutmann/Xavier Oberson/Pasquale Pistone, Bâle 2014 [ci-après: Modèle de Convention OCDE: Commentaire], ch. 35 ad art. 26 Modèle CDI OCDE; MICHAEL ENGELSCHALK, in: Doppelbesteuerungsabkommen […]: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, édité par Klaus Vogel/Moris Lehner, 5e éd., Munich 2008 [ci-après: DBA Kommentar], ch. 34 ad art. 26 Modèle CDI OCDE).

Fondamentalement, les renseignements pertinents pour l'application interne de la législation d'un Etat concernent toutes les informations dont l'Etat contractant a besoin pour imposer l'un de ses contribuables (cf. OBERSON, in: Modèle de Convention OCDE: Commentaire, ch. 41 ad art. 26; ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/MADELEINE SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, Zurich/Bâle/Genève 2011, p. 149). 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. OBERSON, in: Modèle de Convention OCDE: Commentaire, ch. 36 s. ad art. 26 Modèle CDI OCDE).

Ces exigences doivent toutefois être interprétées de manière souple. Ainsi, le Tribunal administratif fédéral a retenu, en lien avec des requêtes d'entraide liées à des soupçons de fraude fiscale, qu'il suffit que les documents requis soient de nature à servir l'avancement de l'enquête (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 2.4, A-7014/2010 du 3 février 2011 consid. 3.4). En d'autres termes, il suffit, pour que l'entraide 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. ENGELSCHALK, in: DBA Kommentar, ch. 57 ad art. 26 Modèle CDI OCDE).

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. ERNST CZAKERT, in: Doppelbesteuerungsabkommen: Kommentar, édité par JENS SCHÖNFELD/XAVER DITZ, Cologne 2013, ch. 55 s. ad art. 26 Modèle CDI OCDE). Cette possible utilité doit ressortir de la demande d'entraide elle-même (cf. ATF 128 II 407 consid. 6.3.1; arrêts du TAF A-1606/2014 du 7 octobre 2014 consid. 3.2, A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.2, A-6505/2012 du 29 mai 2013 consid. 6.2.2.1).

2.3.3 Les conditions de forme auxquelles doit satisfaire une demande d'entraide sont réglées au ch. XI du Protocole additionnel. Ainsi, l'autorité compétente requérante doit fournir les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis:

> a) le nom et une adresse de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter l'identification de la personne (date de naissance, état civil…);
>
> 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 nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.

Le ch. XI du Protocole additionnel précise encore que les règles de procédure administrative relatives aux droits du contribuable s'appliquent dans l'Etat requis, même si elles ne doivent pas entraver ou retarder indûment les échanges effectifs de renseignements.

2.3.4 L'art. 7 LAAF érige certaines limites à l'encontre des demandes d'entraide abusives. Cette disposition prévoit qu'il n'est pas entré en matière lorsque la demande présente l'une des caractéristiques suivantes:

> a. elle est déposée à des fins de recherche de preuves [cf. la problématique des fishing expeditions; cf. consid. 2.3.2 ci-dessus];
>
> b. elle porte sur des renseignements qui ne sont pas prévus par les dispositions régissant l'assistance administrative de la convention applicable;
>
> c. elle viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse.

2.3.5 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; arrêts du TAF A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 3.2, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 8.2.3, A-6242/2011 du 11 juillet 2011 consid. 11.4, A-6925/2010 du 1er juillet 2011 consid. 2.4, A-6176/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.5).

S'il incombe aux autorités de l'Etat requérant de présenter l'état de fait pertinent, il ne peut toutefois être exigé d'elles qu'elles le fassent sans lacune ni contradiction aucune. Une telle exigence serait incompatible avec le but et l'esprit de l'assistance administrative (ou de l'entraide judiciaire), puisque les informations requises doivent précisément servir à clarifier les points de l'affaire restés dans l'ombre. Ainsi, les autorités requérantes n'ont pas à rapporter la preuve absolue de l'état de fait invoqué, mais seulement à démontrer l'existence de soupçons suffisants à ce propos. L'AFC est liée par l'état de fait présenté dans la requête d'entraide, sauf à ce que celle-ci paraisse d'emblée infondée en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. ATF 128 II 407 consid. 5.2.1 [entraide en matière boursière], 125 II 250 consid. 5b, 117 Ib 64 consid. 5c, 116 Ib 96 consid. 4c; arrêts du TAF A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 2.3.3, A-6011/2012 du

13 mars 2013 consid. 7.1.1, A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 6.1.2; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3e éd., Berne 2009, p. 276 ch. 295).

2.4

2.4.1 Si une demande d'entraide répond aux conditions de contenu et de forme qui viennent d'être présentées, il appartient à l'autorité requise de la mettre en œuvre. Sur ce point également, celle-ci doit suivre les règles qui découlent du droit international et du droit interne. Le premier donne peu d'indications, les autorités requises étant en substance renvoyées à respecter leur procédure nationale (cf. consid. 2.4.2 ci-dessous). Une exception vaut toutefois en ce qui concerne le secret bancaire (cf. consid. 2.4.3 ci-dessous). En l'absence de règles internationales plus précises, il conviendra de rappeler les dispositions du droit suisse qui peuvent ici entrer en ligne de compte (cf. consid. 2.4.4 ci-dessous).

2.4.2 Selon l'art. 28 par. 3 CDI CH-F, lequel correspond au texte du Modèle CDI OCDE (cf. art. 26 par. 3 Modèle CDI OCDE):

> 3. Les dispositions des par 1 et 2 [qui, respectivement, établissent le principe de l'entraide et imposent le secret aux autorités concernant les renseignements échangés] ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation:
>
> a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant;
>
> b) 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;
>
> c) 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.

Le Commentaire de l'OCDE, qui entre en ligne de compte comme moyen d'interprétation complémentaire (cf. consid. 2.2.5 ci-dessus), donne quelques précisions sur le sens de ces dispositions. En particulier, il rappelle que le secret fiscal ne constitue pas un obstacle à l'entraide, que les Etats peuvent continuer à notifier aux personnes concernées l'existence d'une procédure d'assistance pour que celles-ci puissent faire valoir leurs droits, que le principe de réciprocité peut empêcher un Etat de demander des renseignements qu'il ne pourrait lui-même obtenir sur son sol et que l'interdiction de s'auto-incriminer doit être respectée (cf. OCDE, Commentaire, ch. 14 ss ad art. 26 Modèle CDI OCDE). Le Commentaire indique

encore que doivent être considérés comme pouvant être obtenus selon la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes, lorsque les autorités fiscales procéderaient à des recherches ou à un examen similaire pour leur propre compte (cf. OCDE, Commentaire, ch. 16 ad art. 26 Modèle CDI OCDE). En résumé, le Commentaire confirme expressément que l'autorité requise doit prendre les mêmes mesures que celles qu'elle prendrait si elle agissait pour elle-même. Les explications du Commentaire sur la protection des secrets commerciaux et du secret de l'avocat ne sont pas pertinentes en l'espèce (cf. OCDE, Commentaire, ch. 19 ad art. 26 Modèle CDI OCDE).

L'art. 8 al. 1 LAAF confirme le principe établi par le droit international. Cette disposition prévoit que, pour obtenir des renseignements, seules sont autorisées les mesures prévues par le droit suisse qui pourraient être prises en vue de la taxation et de la perception des impôts visés par la demande. Ce principe est encore confirmé à l'art. 13 al. 1 let. a LAAF au sujet des mesures de contrainte. Celles-ci ne peuvent être ordonnées que si le droit suisse prévoit l'exécution de telles mesures (MICHAEL BEUSCH / URSULA SPÖRRI, in: Commentaire bâlois, Internationales Steuerrecht, édité par Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti, Bâle 2014 [ci-après: BSK, Internationales Steuerrecht], ch. 351 ad art. 26 Modèle CDI OCDE).

2.4.3 L'art. 28 par. 5 CDI CH-F, repris de l'art. 26 par. 5 Modèle CDI OCDE (voir aussi l'art. 8 al. 2 LAAF), instaure une exception au principe selon lequel la mise en œuvre d'une demande d'assistance a lieu selon les règles de procédure interne de l'Etat requis:

> 5. En aucun cas les dispositions du par. 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Aux fins de l'obtention des renseignements mentionnés dans le présent paragraphe, nonobstant le par. 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent ainsi des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe.

Le Commentaire de l'OCDE souligne bien, même s'il ne vaut que comme moyen d'interprétation complémentaire (cf. consid. 2.2.5 ci-dessus), le sens de cette disposition en relevant que celle-ci n'empêche pas un Etat

contractant d'invoquer l'art. 26 par. 3 Modèle CDI OCDE pour refuser de communiquer des renseignements détenus par une banque, un établissement financier, une personnes agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou des renseignements relatifs au droit de propriété. Cependant, ce refus doit être fondé sur des motifs indépendants du statut de banque, d'établissement financier, d'agent, de fiduciaire ou de mandataire de la personne ou du fait que les renseignements portent sur des droits de propriété (cf. OCDE, Commentaire, ch. 19.14 ad art. 26 Modèle CDI OCDE).

2.4.4 Le droit suisse prévoit en deux endroits des règles sur la manière dont l'autorité qui cherche à obtenir des renseignements sur une personne doit procéder; dans la législation sur les impôts directs d'une part (cf. consid. 2.4.4.1 ci-dessous) et dans la LAAF d'autre part (cf. consid. 2.4.4.2 ci-dessous). On laissera ici de côté les règles applicables aux enquêtes pénales en matière fiscale et aux impôts indirects. Rien n'indique dans la présente affaire qu'il existe une infraction pénale et l'autorité française ne l'a pas non plus fait valoir. Il faudrait au surplus qu'il s'agît d'une infraction pénale au sens du droit suisse et non du droit français, les règles de procédure à suivre étant définie par le droit du pays requis et non par celui du pays requérant (cf. consid. 2.4.2 ci-dessus; pour des cas d'entraide fondés sur des soupçons portant sur des infractions pénales, voir les cas d'entraide avec les Etats-Unis, en particulier les arrêts du TAF A-5390/2013 du 6 janvier 2014; A-6011/2012 du 13 mars 2013 [confirmé par ATF 139 II 404], A-737/2012 du 5 avril 2012). Par ailleurs, les impôts concernés par la demande d'entraide sont manifestement des impôts directs. Il n'y a donc pas besoin d'examiner les mesures qui pourraient être prises par l'administration pour obtenir des renseignements en relation avec la perception d'impôts indirects (cf., par exemple, art. 73 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA; RS 641.20]; à ce sujet, voir CHARLOTTE SCHODER, StAhiG: Praxiskommentar […], Zurich/Bâle/Genève 2014, ch. 85 ad art. 8 LAAF).

2.4.4.1 L'art. 127 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) constitue la disposition qui, en droit interne fédéral, règle la manière dont les autorités fiscales peuvent obtenir des renseignements auprès de tiers. Il doit donc aussi être observé dans les relations internationales lorsqu'un Etat demande des renseignements sur la base d'une convention de double imposition conforme au Modèle CDI OCDE (cf. Conférence suisse des impôts, Information fiscales, Assistance administrative et entraide judiciaire en matière fiscale, octobre 2013, ch. 2.3.3). L'art. 127 LIFD se présente comme suit:

> [1] Doivent donner des attestations écrites au contribuable:
>
> a. l'employeur, sur ses prestations au travailleur;
>
> b. les créanciers et les débiteurs, sur l'état, le montant, les intérêts des dettes et créances, ainsi que sur les sûretés dont elles sont assorties;
>
> c. les assureurs, sur la valeur de rachat des assurances et sur les prestations payées ou dues en vertu de contrats d'assurance;
>
> d. les fiduciaires, gérants de fortune, créanciers gagistes, mandataires et autres personnes qui ont ou avaient la possession ou l'administration de la fortune du contribuable, sur cette fortune et ses revenus;
>
> e. les personnes qui sont ou étaient en relations d'affaires avec le contribuable, sur leurs prétentions et prestations réciproques.
>
> [2] Lorsque, malgré sommation, le contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut les exiger directement du tiers. Le secret professionnel protégé légalement est réservé.

En droit cantonal harmonisé, l'équivalent de l'art. 127 LIFD se trouve à l'art. 43 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14):

> [1] Les tiers qui ont ou ont eu des relations contractuelles avec le contribuable doivent lui remettre les attestations portant sur l'ensemble de leurs relations contractuelles et sur leurs prétentions et prestations réciproques.
>
> [2] Lorsque, malgré sommation, le contribuable ne produit pas les attestations requises, l'autorité fiscale peut l'exiger directement du tiers. Le secret professionnel protégé légalement est réservé.

Cet article énonce ainsi de manière générale le principe qui est concrétisé par les dispositions de l'art. 127 LIFD (cf. MARTIN ZWEIFEL, in: Commentaire bâlois: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG): Art. 83-222, 2e éd., édité par Martin Zweifel/Peter Athanas, Bâle 2008 [ci-après: BSK-LIFD], ch. 4 ad art. 127 LIFD; ISABELLE ALTHAUS-HOURIET, in: Commentaire romand: Impôt fédéral direct […], édité par Danielle Yersin/Yves Noël, Bâle 2008 [ci-après: CR-LIFD], ch. 2 ad art. 127 LIFD). L'art. 127 LIFD n'a pas fait l'objet de beaucoup d'attention de la part de la doctrine et de la jurisprudence jusqu'ici (voir surtout ZWEIFEL, in: BSK LHID, ad art. 127 LIFD; ALTHAUS-HOURIET, in: CR-LIFD, ad art. 127 LIFD; voir encore SCHODER, op. cit. ch. 121 ad art. 10 LAAF).

Fondamentalement, le système mis en place par l'art. 127 LIFD implique que les tiers n'ont aucune obligation générale de collaborer avec les autorités (cf. ZWEIFEL, in: BSK-LIFD, ch. 2 ad art. 127 LIFD; ALTHAUS-HOURIET, in: CR-LIFD, ch. 14 ad art. 127 LIFD). Le principe de proportionnalité doit toujours être respecté. Ainsi, une autorité ne saurait demander à un tiers des informations allant au-delà de ce qui est nécessaire; de même, le tiers doit pouvoir fournir celles-ci sans qu'il en résulte des difficultés exagérées pour lui (cf. ZWEIFEL, in: BSK-LIFD, ch. 11 ad art. 127 LIFD; ALTHAUS-HOURIET, in: CR-LIFD, ch. 18 ad art. 127 LIFD). Les cas énumérés aux lettres a à e de l'art. 127 al. 1 LIFD sont ainsi exhaustifs (cf. ZWEIFEL, in: BSK-LIFD, ch. 5 ad art. 127 LIFD). De plus, l'autorité ne peut s'adresser au tiers concerné qu'après avoir adressé une sommation au contribuable qui néglige de lui fournir les informations nécessaires. Le tiers ne peut donc être invité à attester de ses relations avec le contribuable si ce dernier a remis de son chef les documents nécessaires et, s'il ne l'a pas fait, l'administration doit d'abord s'adresser à lui avant de se tourner vers des tiers (cf. art. 127 al. 2 LIFD; art. 43 al. 2 LHID; ZWEIFEL, in: BSK, ch. 32 ad art. 127 LIFD; ALTHAUS-HOURIET, in: CR-LIFD, ch. 17 ad art. 127 LIFD).

En ce qui concerne l'attestation à établir par un débiteur ou un créancier au sujet de l'assujetti (art. 127 al. 1 let. b LIFD), celle-ci présuppose par nature qu'il existe une créance ou une dette envers ce dernier. Seul le débiteur ou le créancier lui-même est tenu d'établir une attestation (cf. ZWEIFEL, in: BSK-LIFD, ch. 14 s. ad art. 127 LIFD; ALTHAUS-HOURIET, in: CR-LIFD, ch. 23 ad art. 127 LIFD). Les informations à fournir sont limitées par le principe de proportionnalité. Il s'agit essentiellement de l'état, du montant, des intérêts et des sûretés, mais aussi de la cause et de l'échéance de la créance ou de la dette (cf. ZWEIFEL, in: BSK-LIFD, ch. 16 ad art. 127 LIFD; ALTHAUS-HOURIET, in: CR-LIFD, ch. 25 ad art. 127 LIFD).

Les attestations à fournir par les gérants de fortune et autres mandataires du même type (cf. art. 127 al. 1 let. d LIFD) recouvrent plus ou moins les mêmes informations. Ceux-ci doivent en particulier expliquer la cause de la relation (contrat de dépôt, de gestion de fortune, mandat, etc.). De même, ils doivent donner la liste des éléments de fortune qu'ils administrent, en fournissant à chaque fois leur valeur, les revenus qui en sont retirés, les échéances et les sûretés, comme cela vaut pour le créancier ou le débiteur lui-même (cf. ZWEIFEL, in: BSK LHID, ch. 21 ss ad art. 127 LIFD; ALTHAUS-HOURIET, in: CR-LIFD, ch. 32 ad art. 127 LIFD).

Selon les mêmes principes, les personnes qui sont en relation d'affaires (cf. art. 127 al. 1 let. e LIFD) doivent faire connaître les contrats par lesquels

elles sont liées à l'assujetti et leurs créances et dettes réciproques (cf. ZWEIFEL, in: BSK LHID, ch. 24 ss ad art. 127 LIFD). Sont visés tous les rapports d'affaires établis entre deux ou plusieurs personnes physiques ou morales, dont découlent des droits et des obligations ou des prestations pécuniaires (cf. ALTHAUS-HOURIET, in: CR-LIFD, ch. 6 ad art. 127 LIFD).

En résumé, les détenteurs d'information ont l'obligation de fournir à l'administration les renseignements qui concernent leur propres relations avec l'assujetti et qui permettent d'établir les montants qui sont dus de part et d'autre ou les éléments de fortune de l'un qui se trouvent chez l'autre. Il s'agit donc uniquement des informations qui sont nécessaires à l'établissement du revenu et de la fortune imposables. Surtout, on ne saurait déduire de l'art. 127 LIFD une obligation du détenteur d'informations de renseigner l'administration sur les rapports du contribuable avec des tiers. Ainsi, une attestation à fournir par un conseiller fiscal ne peut porter que sur le mandat qui le lie à l'assujetti, mais non pas sur les rapports de ce contribuable avec des tiers (ALTHAUS-HOURIET, in: CR-LIFD, ch. 10 ad art. 127 LIFD). Ces principes généraux valaient déjà du temps où le droit fiscal n'avait pas encore été harmonisé au niveau suisse. Ils résultent des principes généraux de l'Etat de droit et, plus spécifiquement, du principe de proportionnalité (cf. MARKUS BILL, Die Auskunftspflicht Dritter im Steuerveranlagungs- und Einspracheverfahren, Berne 1991, p. 180 ss, 291 ss). En droit interne, le secret bancaire peut empêcher qu'une banque fournisse des informations au sujet d'un de ses clients. Toutefois, en droit international fondé sur le Modèle CDI OCDE, le secret bancaire ne peut plus être opposé à l'autorité (cf. consid. 2.4.3 ci-dessus).

Faisant application de ce qui précède, le Tribunal administratif fédéral a reconnu récemment que l'art. 127 LIFD ne permettait pas à l'administration fiscale de réclamer à une banque des informations au sujet de l'ayant droit économique d'un compte. En effet, cette disposition impose uniquement au détenteur d'informations d'attester de ses relations avec ses créanciers et débiteurs, et non avec d'autres personnes. L'ayant droit économique d'un compte n'étant ni le créancier ni le débiteur du compte concerné, la banque n'a pas à fournir d'informations à son sujet. Comme cette restriction découle directement de l'art. 127 LIFD et non du secret bancaire, elle doit être respectée dans le cadre de l'entraide fiscale internationale. En effet, seul le secret bancaire est levé par l'art. 26 par. 5 Modèle CDI OCDE et les CDI qui sont basées sur celui-ci. Les autres dispositions de procédure interne doivent être respectées (cf. consid. 2.4.2 ci-dessus; arrêt du TAF A-1606/2014 du 7 octobre 2014 consid. 7.2.1).

Les explications qui précèdent ne valent pas lorsqu'il existe des soupçons qu'une infraction pénale a été commise. La procédure pénale prévoit en effet que tous les renseignements nécessaires puissent être obtenus (cf. les cas d'entraide avec les Etats-Unis, par exemple, en particulier les arrêts du TAF A-5390/2013 du 6 janvier 2014; A-6011/2012 du 13 mars 2013 [confirmé par ATF 139 II 404], A-737/2012 du 5 avril 2012). Comme, dans l'affaire susmentionnée, il n'y avait aucun indice quant à la présence d'une infraction pénale, l'art. 127 LIFD faisait obstacle à l'entraide en tant qu'elle concernait l'ayant droit économique d'un compte.

2.4.4.2 L'art. 4 al. 3 LAAF établit également un principe essentiel en lien avec la manière dont des informations peuvent être transmises à l'autorité requérante:

> [3] La transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas concernées par la demande est exclue.

Le Conseil fédéral a expliqué ainsi le sens de cette disposition dans son message au Parlement (cf. Message concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, p. 5783):

> Il est interdit de transmettre des renseignements concernant des personnes qui, manifestement, ne sont pas impliquées dans l'affaire faisant l'objet d'une enquête. Il peut notamment s'agir de personnes dont le nom apparaîtrait par hasard dans les documents relatifs à la personne concernée, mais qui n'auraient rien à voir avec la question fiscale motivant la demande de l'Etat requérant (par ex. collaborateurs d'une banque, cotitulaires de comptes ou mandataires). Des données sur les entrées et les sorties de fonds fournissent régulièrement des indications sur des tiers. Si la suppression de ces renseignements rend une assistance administrative inutile, une transmission de ces derniers peut être envisagée. Ces personnes disposent alors d'une possibilité de recours (cf. art. 19, al. 2).

Le projet du Conseil fédéral se distinguait du texte actuel de la loi. Il était prévu que la transmission de renseignements au sujet de tiers fût impossible si ceux-ci n'étaient manifestement pas impliqués dans l'affaire (cf. Message LAAF, FF 2011, p. 5812, art. 4 al. 3 Projet LAAF). Le Parlement a ensuite supprimé l'adverbe "manifestement" de la disposition en question (cf. art. 4 al. 3 LAAF en vigueur), afin de renforcer la protection des personnes extérieures à la procédure d'entraide (cf. BO 2012 N 89 ss, en particulier, les explications du conseiller national de Buman, p. 94). Les parlementaires qui s'expriment à cette occasion soulignent tous l'importance de la protection des tiers.

3.

3.1 Pour résoudre le présent litige, il convient de procéder en deux étapes principales. Premièrement, il s'agit de se demander si les conditions matérielles et formelles de l'entraide, telles qu'elles résultent des accords applicables et de l'art. 7 LAAF, sont remplies (cf. consid. 3.2 ci-dessous). Deuxièmement, il conviendra de vérifier que l'autorité inférieure a mis en œuvre l'entraide en respectant les règles de la procédure interne, tout particulièrement en ce qui concerne la collecte de renseignements chez des tiers (cf. consid. 3.3 ci-dessous).

3.2

3.2.1 En l'occurrence, la France soupçonne les recourants d'avoir un domicile fiscal sur son territoire. Elle réclame des informations sur les comptes détenus par eux en Suisse, afin de pouvoir les prendre en considération dans le cadre de la procédure d'imposition. Selon l'art. 28 CDI CH-F, l'échange de renseignements peut avoir lieu pour n'importe quel motif relatif à la perception des impôts dans l'Etat requérant (cf. consid. 2.3.1 ci-dessus). La problématique de la résidence fiscale étant la première étape du raisonnement qui peut conduire à l'imposition d'une personne, elle fait dès lors partie des éléments qui peuvent conduire à l'imposition, le cas échéant limitée, d'icelle. Elle tombe donc dans le champ d'application de la procédure d'entraide.

3.2.2 L'entraide internationale intervient à titre subsidiaire uniquement. L'Etat requérant doit d'abord épuiser les ressources habituelles de sa procédure interne avant de solliciter l'assistance d'un autre Etat (cf. consid. 2.3.1 ci-dessus). Ici, les autorités françaises n'ont pas indiqué les mesures qu'elles avaient employées avant de recourir à l'entraide. Elles se sont contentées de déclarer que les moyens de collecte de renseignements prévus par leur procédure fiscale interne et utilisables à ce stade étaient épuisés et que les recourants n'avaient pas répondu à leurs sollicitations. En vertu du principe de confiance qui doit régner entre les Etats, les autorités suisses sont en droit de partir de l'idée, dans un cas tel que celui-ci, que le pays requérant n'est pas en mesure d'obtenir les renseignements souhaités par ses propres moyens. Au surplus, les recourants ne prétendent pas que le principe de subsidiarité de l'entraide fût violé. En l'occurrence, la requête d'assistance doit donc être tenue pour valable sur ce point.

3.2.3 Au surplus, les conditions de forme auxquelles doit satisfaire une demande sont remplies (cf. consid. 2.3.3 ci-dessus). La France a indiqué le nom des personnes concernées et la période visée, elle a défini les renseignements qu'elle souhaitait obtenir et elle a donné les coordonnées du détenteur d'information. De même, les restrictions de l'art. 7 LAAF n'entrent

pas en ligne de compte (cf. consid. 2.3.4 ci-dessus). Il ne s'agit pas d'une recherche de preuves à l'aveugle, l'autorité requérante ayant expliqué pourquoi elle avait des soupçons et ses explications ne paraissant pas absurdes. Les informations demandées entrent clairement dans le champ d'application de la CDI CH-F. Enfin, rien n'indique que les autorités françaises se fondent de quelque façon que ce soit sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse.

3.2.4 Il reste à se demander si la condition matérielle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés est remplie (cf. consid. 2.3.2 ci-dessus). Il s'agit même de la condition essentielle de l'entraide. Les recourants sont domiciliés fiscalement [en Suisse] et ils y sont imposés de manière illimitée. Il convient donc de savoir si les renseignements demandés par la France sont malgré tout pertinents pour une imposition dans ce pays. Plusieurs points méritent d'être relevés.

3.2.4.1 D'une part, le système des conventions de double imposition n'exclut nullement qu'une personne puisse être assujettie dans plusieurs pays. Tous les éléments du revenu d'un contribuable ne sont pas forcément imposés à son lieu de résidence principal (cf. art. 6 ss CDI CH-F; art. 6 ss Modèle CDI OCDE). Ainsi, il ne suffit pas que plusieurs pays prétendent imposer une personne pour qu'il en résulte nécessairement un cas de double imposition. D'autre part, les décisions d'un Etat-partie à une convention de double imposition ne lient pas l'autre Etat-partie (cf. art. 27 CDI CH-F; art. 25 Modèle CDI OCDE, qui seraient sinon sans objet). Chacun est libre de mettre en œuvre sa procédure de taxation, l'important étant que les règles de la convention de double imposition applicable soient respectées (cf. art. 28 par. 1 CDI CH-F; art. 26 par. 1 Modèle CDI OCDE; DANIEL HOLENSTEIN, in: BSK, Internationales Steuerrecht, ch. 232 ad art. 26 Modèle CDI OCDE; MICHAEL BEUSCH, Die Bedeutung aus-ländischer Gerichtsentscheide für die Auslegung von DBA durch die schweizerische Justiz, in: Festschrift für Markus Reich: Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, édité par Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi, Zurich/Bâle/Genève 2014, 395 ss, p. 406 ss). Or rien n'indique que ce ne soit pas le cas en ce qui concerne la France.

3.2.4.2 L'art. 27 CDI CH-F, à l'instar du Modèle CDI OCDE (cf. art. 25 Modèle CDI OCDE), prévoit une procédure particulière pour la résolution des cas dans lesquels un contribuable se trouverait confronté à une situation de double imposition. Ainsi, lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de

la convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces Etats, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont elle est un résident, dans un délai de trois ans à compter de la mesure litigieuse (cf. art. 27 par. 1 CDI CH-F). Si l'autorité trouve la réclamation fondée mais qu'elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, elle doit s'efforcer de régler la question par voie d'accord amiable avec les autorités compétentes de l'autre Etat contractant (cf. art 27 par. 2 CDI CH-F). Cette procédure vaut en particulier pour ce qui concerne les conflits de résidence (cf. BRUNO GIBERT, in: Modèle de Convention OCDE: Commentaire, ch. 14, 70 ad art. 25 Modèle CDI OCDE). Réciproquement, le Commentaire de l'OCDE précise qu'un Etat peut demander des renseignements à un autre Etat lorsque ceux-ci sont nécessaires pour mettre en œuvre cette procédure (cf. OCDE, Commentaire, ch. 7 let. d ad art. 26). Malgré ces cautèles, il n'est pas exclu qu'un phénomène de double imposition puisse ça ou là subsister (cf. art. 27 par. 2 et 5 CDI CH-F; art. 25 par. 2 et 5 Modèle CDI OCDE).

3.2.4.3 Le fait qu'un individu soit taxé en Suisse ne signifie point que son domicile fiscal s'y trouve nécessairement. Le même phénomène se produit au sein de la Confédération, entre les cantons. Les autorités de chaque canton veillent à ce que leurs résidents soient correctement taxés, mais elles ne contrôlent pas que ceux-ci ne puissent pas être considérés comme résidents d'un autre canton. En cas de litige, des procédures existent qui permettent d'éviter les doubles impositions. Un phénomène semblable se retrouve au niveau international, avec l'art. 27 CDI CH-F et l'art. 25 Modèle CDI OCDE. Autrement dit, un Etat ne peut exciper du fait qu'il impose déjà une personne pour refuser par principe à un autre Etat le droit de taxer cette même personne. Ici, la Suisse ne saurait rejeter la demande d'entraide de la France sous prétexte que la personne concernée paie des impôts à ….

3.2.4.4 Nonobstant, le fait que les recourants sont déjà imposés de manière illimitée ici exige des autorités helvétiques une attention particulière quant aux arguments soulevés par l'autorité requérante pour justifier la présence d'un autre domicile fiscal principal qui serait, implicitement, préférable à celui qui se trouve en Suisse (cf. art. 4 CDI CH-F; art. 4 Modèle CDI OCDE; HOLENSTEIN, in: BSK: Internationales Steuerrecht, ch. 236 ad art. 26 Modèle CDI OCDE). En l'occurrence, la France n'a donné que quelques indications sommaires sur les motifs pour lesquels elle estimait que les recourants étaient domiciliés sur son sol. L'autorité requérante a simplement écrit que "les éléments en possession des services fiscaux français permettent de considérer que ces contribuables sont domiciliés en France et

qu'ils n'y ont pas rempli leurs obligations fiscales alors qu'ils y séjournent principalement, qu'ils y possèdent leur foyer et qu'ils y exercent leurs activités professionnelles". Sur cette seule base, on ne comprend guère s'il s'agit de soupçons ou de faits établis. On ne comprend pas non plus si l'autorité requérante cherche à obtenir des éléments qui lui permettent de confirmer que les recourants ont un domicile fiscal en France ou si elle a déjà passé à une étape ultérieure de la procédure et qu'elle souhaite connaître les montants à imposer.

L'autorité inférieure a elle-même perçu le manque de précision de la requête des autorités françaises. Par courriel du 6 février 2014 (pièce 6 de l'autorité inférieure), elle a demandé à celles-ci de préciser les éléments d'attache en sa possession l'empêchant de tenir compte de la résidence des recourants en Suisse. Le dossier ne contient pas la réponse des autorités française, mais celle-ci ne satisfit manifestement pas l'AFC. Par un nouveau courriel, du 7 février 2014, celle-ci indiqua que cette réponse ne fournissait malheureusement pas les précisions demandées concernant la base factuelle qui motivait la demande d'assistance. Le même jour, les autorités françaises ont répondu en énonçant uniquement les motifs qui ont déjà été évoqués (séjour principal en France, activités professionnelles exercées en France, centre des intérêts économiques situé en France; cf. pièce 7 de l'autorité inférieure).

3.2.4.5 De deux choses, l'une; soit la France a pu établir au moyen d'une enquête menée par ses services fiscaux que les recourants sont effectivement domiciliés sur son territoire et alors elle aurait dû être en mesure de fournir des informations précises sur les éléments qui lui permettaient de considérer que le domicile suisse des recourants devait céder le pas à une résidence en France; soit elle n'a que des doutes légitimes sur ce point et alors elle pouvait demander l'entraide pour éclaircir la situation. Dans ce cas cependant, seuls des renseignements vraisemblablement pertinents par rapport à cette problématique pouvaient être requis (cf. consid. 2.3.2 ci-dessus). Or on voit mal ce que les documents bancaires des recourants apportent comme contribution à cet égard. Si les enquêtes menées en France ont permis de démontrer que les recourants y avaient leur résidence, les explications données dans la requête et dans les courriels adressés à l'AFC sont insuffisantes. Comme cela vient d'être mentionné, le pays requis sur le territoire duquel la personne concernée par une demande d'entraide réside est en droit d'attendre des explications claires et précises quant à l'existence d'un domicile préférable. Lorsqu'un pays décide de taxer un personne alors que celle-ci est déjà assujettie à l'impôt dans un autre pays, ce procédé risque fort de déboucher sur une double

taxation contraire aux règles du Modèle CDI OCDE et, en l'occurrence, de la CDI CH-F. Dans un tel cas, le pays requis n'est pas tenu d'accorder l'assistance administrative (cf. consid. 2.3.1 ci-dessus), à moins que les explications fournies par le pays requérant ne paraissent suffisantes pour remettre en cause, selon les règles de la convention applicable, le domicile fiscal de la personne concernée (cf. les règles de l'art. 4 par. 2 CDI CH-F, qui fixent des critères de priorité à observer lorsqu'une personne réside en plusieurs lieux).

3.2.4.6 Certes, les relations entre Etats sont basées sur le principe de la bonne foi. Celui-ci implique en particulier que les faits présentés par l'Etat requérant ne doivent pas être remis en cause en l'absence d'indices clairs allant en sens inverse. De même, il ne peut être exigé de l'Etat requérant qu'il présente les faits pertinents sans lacune ni contradiction aucune (cf. consid. 2.3.5 ci-dessus). Cependant, ces principes ne signifient pas que l'Etat requis n'ait pas le droit de demander des explications précises sur la situation de la personne concernée. Cela vaut d'autant plus lorsque le pays requérant prétend avoir mené une enquête sur son sol et que sa démarche risque d'entraîner la remise en cause des taxations déjà effectuées. Par exemple, il devrait être possible de contrôler que les assertions des autorités françaises ne sont pas de pure forme et que les éléments qui permettent de remettre en cause le domicile des recourants reposent sur des faits concrets. Il ne s'agit pas de réclamer des preuves à ce propos, mais des explications, comme celles que l'AFC a elle-même tenté d'obtenir. Or la réponse qui lui a été fournie est bien peu étoffée (cf. consid. 3.2.4.4 ci-dessus).

3.2.5 En définitive, les renseignements demandés par la France n'apparaissent pas comme vraisemblablement pertinents, faute de précision quant aux motifs qui justifient de ne pas tenir compte du domicile fiscal suisse des recourants. Ainsi, une condition nécessaire de l'entraide n'est pas réalisée. Celle-ci ne peut être accordée. Le recours doit donc être admis et la décision attaquée annulée pour cette raison déjà. Formellement, le raisonnement pourrait s'arrêter ici. Toutefois, le présent arrêt peut être contesté devant le Tribunal fédéral. Il se justifie donc d'analyser les autres motifs qui pourraient conduire à une admission du recours, au cas où le raisonnement qui vient d'être effectué serait remis en cause.

3.3

3.3.1 La nature des renseignements que les autorités fiscales peuvent obtenir auprès des tiers est réglée à l'art. 127 LIFD, dont l'idée générale concorde avec celle de l'art. 43 LHID (cf. consid. 2.3.4.1 ci-dessus). Il convient

de vérifier ici que ces dispositions ont été respectées, en particulier quant à l'obligation d'adresser un avertissement au contribuable (cf. consid. 3.3.2 ci-dessous), quant aux personnes au sujet desquelles des informations peuvent être demandées à un tiers (cf. consid. 3.3.3 ci-dessous) et quant aux documents qui peuvent être requis de ces derniers (cf. consid. 3.3.4 ci-dessous). Il faudra encore en tirer les conclusions qui s'imposent (cf. consid. 3.3.5 ci-dessous).

3.3.2 Selon l'art. 127 al. 2 LIFD et l'art. 43 al. 2 LHID, les autorités suisses doivent d'abord demander au contribuable lui-même les documents dont elles ont besoin avant de pouvoir éventuellement les rechercher auprès d'un tiers (cf. consid. 2.4.4.1 ci-dessus). En l'occurrence, l'autorité inférieure n'a pas procédé à un tel avertissement préalable. Toutefois, il appert que les règles de la LAAF définissent une procédure spécifique lorsque la Suisse est appelée à transmettre des renseignements fiscaux à un autre Etat. Selon l'art. 14 al. 1 LAAF, l'AFC informe la personne concernée des parties essentielles de la demande d'entraide. Parallèlement intervient la recherche des renseignements pertinents auprès de la personne qui les détient (cf. art. 8 al. 3, 9 ss LAAF). La personne concernée a ensuite la possibilité de consentir à la remise des renseignements à l'autorité requérante (art. 16 al. 1 LAAF). Si celle-ci n'y consent et que l'AFC décide malgré tout de répondre positivement à la demande d'assistance, un recours peut être déposé devant le Tribunal administratif fédéral (art. 17, 19 LAAF). Autrement dit, le législateur a ici prévu un système spécifique. Il n'est pas nécessaire de laisser l'occasion à la personne concernée de fournir elle-même les renseignements demandés. Elle peut en revanche consentir spontanément à l'échange d'informations, ce qui revient à peu près au même. Les circonstances de l'entraide impliquent souvent que la personne concernée aura déjà, implicitement à tout le moins, refusé de transmettre les informations pertinentes à l'Etat requérant. Il ne serait donc pas efficient de les lui réclamer à nouveau en Suisse avant de s'adresser au détenteur de celles-ci.

On relèvera encore que la LAAF prévoit quatre sources potentielles auprès desquelles l'AFC peut s'adresser pour obtenir des renseignements: la personne concernée (art. 9 LAAF), les tiers (art. 10 LAAF), les administrations fiscales cantonales (art. 11 LAAF) et les autres autorités suisses (cf. art. 12 LAAF). Aucun ordre de priorité n'est prévue entre elles. Comme l'indique l'art. 8 al. 3 LAAF, pour obtenir les renseignements désirés, l'AFC s'adresse aux personnes et autorités citées aux art. 9 à 12 LAAF dont elle peut admettre qu'elles détiennent ces renseignements. Cette situation confirme que la subsidiarité des recherches auprès des tiers prévue par l'art. 127

LIFD ne s'applique pas. Sinon, l'art. 8 al. 3 LAAF ne mettrait pas toutes les sources d'information sur le même pied.

3.3.3 Les autorités françaises ont demandé à obtenir des informations sur les comptes détenus par les recourants de manière directe et indirecte, c'est-à-dire sur les comptes dont ils sont soit titulaires soit ayants droit économiques. Donnant suite à cette requête, l'autorité inférieure a invité la Banque à lui faire connaître également les comptes dont les recourants étaient simplement ayants droit économiques. Elle a ensuite décidé, formellement, de transmettre à la France les informations relatives aux comptes détenus par eux directement et indirectement. En l'occurrence, les recourants ne détiennent aucun compte de manière indirecte. Malgré le dispositif de la décision attaquée, les documents destinés à l'autorité requérante concernent uniquement des comptes dont ils sont titulaires. Quoi qu'il en soit, conformément à la jurisprudence du Tribunal, certes contestée devant le Tribunal fédéral, l'entraide ne peut être accordée en relation avec des comptes détenus de manière indirecte par la personne concernée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1606/2014 du 7 octobre 2014 consid. 2.2, 7.2.1, 7.2.2). Sur ce point aussi, la décision attaquée devrait être annulée, même s'il n'en résulterait pas d'effet concret.

3.3.4 Plus importante est la question des documents qui peuvent être transmis. Selon ce qui a été indiqué précédemment (cf. consid. 2.4.4.1 ci-dessus), les attestations qui peuvent être obtenues auprès de tiers par les autorités fiscales suisses concernent l'état, le montant, les intérêts et les sûretés liés à une dette, une créance ou un élément de fortune. Le principe de proportionnalité interdit de réclamer au créancier, débiteur ou au mandataire de l'assujetti l'intégralité des informations qu'il possède au sujet de celui-ci. Telle a en l'occurrence été la demande de l'autorité inférieure à la Banque. Ce procédé n'est pas compatible avec l'art. 127 LIFD. En particulier, une telle démarche violerait la règle selon laquelle le gérant de fortune d'un contribuable ne peut être tenu de dévoiler les relations de son mandant avec des tiers (cf. consid. 2.4.4.1 ci-dessus). En revanche, les autorités requérantes souhaitent certainement connaître la nature des valeurs déposées auprès de la Banque (actions, obligations, etc.), les achats et les ventes qui ont été effectués en relation avec celles-ci et les revenus qui en ont été tirés. De telles informations peuvent être fournies sur la base de l'art. 127 al. 1 let. d LIFD. Enfin, si l'art. 127 al. 1 let. e LIFD permet à l'administration, selon les circonstances, de demander les contrats qui sont à la base d'une relation d'affaires, cette possibilité n'offre aucun attrait ici. Manifestement, l'autorité requérante n'est pas intéressée à connaître les conditions générales de la Banque. Or c'est ce document qui constituerait

la base contractuelle sur laquelle sont érigées les relations de la Banque avec les recourants. L'autorité inférieure pourrait en revanche demander à connaître les frais et honoraires perçus par cet établissement, ceux-ci constituant un aspect des prestations et prétentions mentionnées à l'art. 127 al. 1 let. e LIFD. Toutefois, cette information serait vraisemblablement de peu d'utilité pour les autorités françaises.

La solution qui précède est en accordance avec le principe énoncé à l'art. 4 al. 3 LAAF, selon lequel les données transmises ne doivent pas, normalement, contenir d'informations sur des tiers. On sait que le Parlement a renforcé le projet du Conseil fédéral sur ce point (cf. consid. 2.4.4.2 ci-dessus). Tout indique que la volonté des parlementaires fut de limiter au maximum la transmission d'informations concernant des tiers. Si l'on suivait la pratique de l'autorité inférieure, les pays requérants pourraient systématiquement connaître toutes les opérations effectuées par les personnes concernées et savoir avec qui celles-ci ont traité. Cette solution ne serait manifestement pas compatible avec l'art. 4 al. 3 LAAF. Une possibilité serait de caviarder tous les noms, mais l'information fournie au pays requérant ne serait alors plus très différente de celle qui résulte d'une attestation fiscale usuelle contenant simplement le montant de la dette ou de la créance et les intérêts versés. Cette manière de faire impliquerait de plus un lourd travail administratif, sans compter qu'elle comporte un risque d'oubli ou d'erreur non négligeable. En définitive, la solution retenue ci-dessus correspond non seulement aux règles qui découlent de l'art. 127 LIFD, elle est également conforme à la pratique interne en matière d'attestations fiscales et elle répond aux objectifs poursuivis par le législateur avec l'art. 4 al. 3 LAAF. Il n'y a donc pas lieu de s'en écarter.

Les restrictions qui découlent de l'art. 127 LIFD concernent tous les tiers qui sont appelés à fournir des attestations en faveur de l'autorité, qu'il s'agisse de banques ou d'autres personnes. Elles n'ont aucun lien avec le secret bancaire. Bien au contraire, celui-ci crée une exception à l'application de l'art. 127 LIFD (cf. art. 127 al. 2 LIFD). Cette exception étant levée par l'art. 28 par. 5 CDI CH-F, conformément à l'art. 25 par. 5 du Modèle CDI-OCDE (cf. consid. 2.4.3 ci-dessus), les règles générales, soit celles qui sont établies par l'art. 127 LIFD, redeviennent applicables. L'application de cette disposition au cas présent est donc parfaitement compatible avec les art. 28 par. 5 CDI CH-F et 25 par. 5 Modèle CDI OCDE; elle en est même une conséquence. L'art. 127 LIFD exprime de manière concrète le principe de proportionnalité, qui est à la base de l'activité de l'Etat de droit. A ce titre, il empêche aussi les "pêches aux informations" illicites. Si l'Etat requis transmettait systématiquement tous les éléments qui se trouvent sur

les documents liés à un compte bancaire, il fournirait de nombreux renseignements sur des tiers qui n'ont aucun rapport avec la demande d'entraide. Le risque est alors que ces personnes soient elles-mêmes soumises à des enquêtes, quand bien même elles étaient totalement étrangères à la procédure d'origine. Cela vaut d'autant plus que les soupçons dont il est question ici ne concernent pas des cas d'infractions pénales au droit fiscal (cf. consid. 2.4.4 s. ci-dessus). Les pouvoirs d'investigation des autorités doivent dès lors être strictement encadrés.

On notera encore que même la Norme mondiale d'échange automatique de renseignements développée par l'OCDE ne prévoit pas que les banques doivent transmettre au fisc l'intégralité des données qu'elles possèdent (cf. OCDE, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2014, p. 29 s.). Elle se contente de prescrire que les banques doivent communiquer le solde du compte à la fin de l'année ou à tel autre moment déterminant, ainsi que les intérêts perçus, tout comme les dividendes et autres revenus provenant de la détention ou de l'aliénation de titres. Sous cet angle également, l'art. 127 LIFD et l'interprétation qui en est faite par le Tribunal administratif fédéral sont en accord avec le droit international. Cette constatation doit toutefois être relativisée en ce qui concerne les comptes détenus de manière indirecte. La Norme de l'OCDE prévoit que les informations sur le sujet doivent être communiquées alors que tel n'est pas le cas de l'art. 127 LIFD (cf. consid. 2.4.4.1 ci-dessus). Cet élément ne joue pas de rôle dans le cas particulier, les recourants étant détenteurs directs de [la relation bancaire litigieuse] (cf. consid. 3.3.3 ci-dessus). Quoi qu'il en soit, la norme en question n'est encore pas en vigueur. Les premiers Etats l'appliqueront à partir de l'année 2017 et la Suisse a prévu de s'y conformer à compter de l'année 2018 (cf. Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales, information du 8 octobre 2014, www.sif.admin.ch > échange automatique de renseignements).

3.3.5 En définitive, l'AFC, saisie d'une demande d'entraide, peut en tout cas demander aux banques des attestations portant sur la somme en compte à la date souhaitée, ainsi que sur les intérêts courus et les éventuelles sûretés dont elles disposent. Elle peut également requérir la liste des valeurs dont elles ont la gestion, avec les dates d'achat et de vente et les revenus y relatifs, le tout en relation avec les comptes détenus directement par la personne concernée. Le cas échéant, elle peut aussi réclamer des informations sur les frais et les commissions perçus par la banque, même s'il est peu probable que cette information intéresse les autorités

étrangères. Par contre, elle ne peut pas, du moins tant qu'il n'est pas question d'une infraction pénale, demander l'intégralité des documents et des informations en possession d'une banque.

On peut se demander dans quelle mesure des extraits de compte peuvent être transmis. Certes l'art. 127 al. 1 let. e LIFD oblige les personnes qui sont en relation d'affaires avec le contribuable à informer les autorités sur leurs prétentions et prestations réciproques. Toutefois, l'art. 4 al. 3 LAAF exclut la transmission de renseignements au sujet de tiers et le principe de proportionnalité veut que seuls les éléments vraisemblablement pertinents pour l'imposition de la personne concernée soient communiqués (cf. consid. 2.3.2, 2.4.4.1 s. ci-dessus). Exiger et livrer sans autre examen l'intégralité des écritures relatives à un compte contrevient certainement à ces limites. Il n'est en revanche pas nécessaire de déterminer ici quelles écritures exactement pourraient être transmises et sous quelle forme. La réponse dépendra également des besoins de l'Etat requérant, à condition toutefois que ceux-ci soient étayés par des motifs pertinents dans la demande d'entraide.

En l'occurrence, l'AFC a demandé à la Banque l'intégralité des documents concernant les relations des recourants avec elle. La documentation transmise atteint plusieurs centaines de pages. […] L'AFC a décidé de transmettre toute la documentation remise par la Banque aux autorités françaises après avoir caviardé les noms des tiers non concernés. Elle n'indique pas cependant quels sont les noms qu'elle envisage comme étant ceux de tiers. Il n'est donc pas possible d'identifier les données qu'elle entend rendre anonymes. Peut-être s'agit-il uniquement des noms de certains collaborateurs de la Banque (cf. les Formulaires A remis, sur lesquels le nom d'une personne paraît avoir été tracé).

Les documents requis auprès de la Banque ne correspondent nullement aux principes qui ont été dégagés ci-dessus (cf. consid. 3.3.4 ci-dessus). […]

Il n'appartient pas au Tribunal administratif fédéral de dire à l'AFC sous quelle forme exactement elle doit livrer les informations requises par les Etats étrangers. En revanche, il lui revient de vérifier que les limites du cadre légal ne sont pas franchies. Comme cela a été indiqué, il n'est pas possible, en l'état, de savoir quelles données exactement seront transmises aux autorités françaises, les éléments à rendre anonymes n'ayant pas été mis en évidence (ou pas explicitement). A l'inverse, on peut se demander si l'autorité inférieure a correctement exploité les possibilités

dont elle dispose pour obtenir des documents clairs et facilement compréhensibles, contenant les informations nécessaires. Quoi qu'il en soit, en l'état, la documentation que l'autorité inférieure envisage de transmettre à la France excède le cadre fixé par l'art. 127 LIFD et l'art. 4 al. 3 LAAF, et donc aussi par l'art. 28 al. 3 CDI CH-F. Même si les conditions de l'entraide étaient réunies, il conviendrait donc d'annuler la décision attaquée et de renvoyer le dossier à l'autorité inférieure pour nouvelle décision.

4.

4.1 Les frais de procédure, qui comprennent l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont, en règle générale, mis à la charge de la partie qui succombe (cf. art. 63 al. 1 PA). En l'espèce, les recourants obtenant gain de cause, les frais de procédure ne peuvent être mis à leur charge. L'avance de frais versée par eux de Fr. 10'000.— leur sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. En application de l'art. 63 al. 2 PA, les frais de procédure ne peuvent être mis à la charge des autorités inférieures déboutées, de sorte que l'AFC n'a pas de frais de procédure à payer.

4.2 L'art. 64 al. 1 PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (cf. également art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Selon l'art. 14 al. 2 FITAF, le Tribunal doit fixer les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée. A défaut, l'indemnité est fixée sur la base du dossier. En l'occurrence, les recourants, qui obtiennent gain de cause et sont représentés par un avocat, ont droit à des dépens. En l'absence de note d'honoraires, ceux-ci seront fixés à Fr. 10'000.—, compte tenu de la nature de la cause et de son degré de complexité.

(Le dispositif se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis.

2.
La décision attaquée est annulée.

3.
Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais fournie par les recourants, de Fr. 10'000.— (dix mille francs), leur sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

4.
L'AFC doit verser Fr. 10'000.— (dix mille francs) aux recourants à titre de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. … ; Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :	Le greffier :
Pascal Mollard	Cédric Ballenegger

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 :