Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-5090/2014, A-5135/2014

Arrêt du 16 avril 2015

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Daniel Riedo, Salome Zimmermann, juges,
Sara Friedli, greffière.

Parties

A._____,
B._____**,**
représentés par Maître (…),
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

Entraide administrative (CDI-F).

Faits :

A.
Le 12 décembre 2013, les autorités compétentes françaises ont adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) une demande d'assistance administrative indiquant comme personnes concernées en France : "Monsieur A._____ et Madame B._____" et portant sur "l'impôt sur le revenu 2010 (ainsi que) l'impôt sur la fortune 2010, 2011, 2012 et 2013". Elles ont exposé ce qui suit : les deux intéressés font l'objet d'un contrôle fiscal; B._____ a déposé une déclaration à l'impôt sur le revenu en France pour l'année 2010 faisant état de revenus correspondant à une pension alimentaire versée par son conjoint, A._____, qui serait quant à lui domicilié fiscalement au X._____; les éléments en possession des autorités fiscales françaises permettraient de considérer que les époux seraient en fait tous deux domiciliés en France; les pensions seraient versées à partir du compte de l'époux portant le n° (…) ouvert auprès de la banque C._____ à Y._____. Au vu de ces éléments, les autorités françaises demandent à l'AFC les informations suivantes :

1. Les états de fortune au 1er janvier 2010, 2011, 2012 et 2013 du compte n° (…) et les relevés de ce compte sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 (recte : 2010), précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. La date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus values…) ainsi que la copie du formulaire A concernant ce compte);

2. Les références des autres comptes bancaires dont Monsieur A._____ et Madame B._____ seraient directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droits économiques au sein de la banque. Les comptes bancaires pour lesquels ils disposeraient d'une procuration, ainsi que le formulaire A concernant ces autres comptes;

3. Les états de fortune au 1er janvier 2010, 2011, 2012 et 2013 ainsi que les relevés pour les comptes visés au point 2) sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 [recte : 2010], précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. La date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values…), ainsi que la copie du formulaire A concernant les comptes visés au point 2);

4. La confirmation que Madame B._____ et/ou Monsieur A._____ est titulaire d'une carte bancaire sur les comptes visés aux points 1) et 2) et les relevés de ces cartes de crédit.

B.
Par ordonnance du 20 février 2014, l'AFC a requis à la banque C._____ (ci-après : la banque) de lui fournir les documents et renseignements demandés. Elle a également prié celle-ci d'informer les personnes concernées "domiciliées à l'étranger" de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, dans les dix jours, un représentant en Suisse.

C.
Le 6 mars 2014, la banque a transmis à l'AFC les informations demandées, confirmé que A._____ avait été informé par ses soins de la procédure et indiqué que, s'agissant de B._____, elle n'avait pas pu être informée. Le 20 mars 2014, elle a confirmé à l'AFC avoir suppléé à cette carence.

D.
Aucun représentant n'ayant été désigné par l'intéressée à la suite de cette information, l'AFC lui a imparti, par publication dans la Feuille fédérale le (…), un nouveau délai pour désigner un représentant en Suisse. Vainement.

E.
Par décision du 12 août 2014 concernant B._____ (celle-ci étant désignée comme [seule] personne concernée), dont le dispositif a été publié dans la Feuille fédérale du (…), l'AFC a décidé (ch. 1) d'accorder aux autorités françaises l'assistance administrative et (ch. 2) de leur transmettre les informations suivantes, reçues du détenteur d'informations, à savoir la banque C._____ en Z._____, étant précisé que des caviardages ont été effectués dans les documents à transmettre pour protéger des informations non couvertes par la demande :

a. Madame B._____ dispose d'une procuration sur le compte bancaire n° (…);

b. Les états de fortune déterminants pour les 1ers janvier 2010, 2011, 2012 et 2013 et les extraits du compte bancaire n° (…) sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, ainsi que la copie du formulaire A concernant ce compte;

c. Madame B._____ n'est ni titulaire, ni ayant-droit économique d'un autre compte bancaire auprès de la banque C._____;

d. Les avis de débits relatifs à la carte de crédit dont Madame B._____ a été titulaire sur le compte bancaire n° (…).

F.
Le 2 septembre 2014, B._____ s'est adressée à l'AFC afin d'obtenir une

copie complète de la décision du 12 août précédent. L'AFC y a pourvu le 4 septembre suivant.

G.
Le 10 septembre 2014, le mandataire de A._____ a informé l'AFC qu'il était désormais également en charge de la défense des intérêts de B._____. Il a fait savoir que ses deux mandants entendaient former recours contre la décision publiée dans la Feuille fédérale le (…) précédent, l'un en sa qualité de personne concernée et l'autre en sa qualité de tiers particulièrement touché.

H.
Le 11 septembre 2014, B._____ (ci-après : la recourante) a recouru contre ce prononcé (cause référencée A-5135/2014). Le même jour, A._____ (ci-après : le recourant) en a fait de même (cause référencée A-5090/2014). Les conclusions de ces deux recours sont identiques, en ce sens qu'elles tendent à l'annulation de la décision attaquée et à ce qu'il soit décidé d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative concernant la recourante et de transmettre aux autorités compétentes françaises les informations demandées, reçues du détenteur d'informations, la banque C._____ en Z._____, comme suit :

a. La recourante dispose d'une procuration sur le compte bancaire n° (…);

b. La recourante n'est ni titulaire, ni ayant-droit économique d'un autre compte bancaire auprès de la banque C._____;

c. Les avis de débits relatifs à la carte de crédit dont la recourante a été titulaire sur le compte bancaire n° (…).

Des caviardages ont été effectués dans les documents qui seront transmis aux autorités compétentes françaises pour protéger les informations non couvertes par la demande.

En substance, la recourante fait valoir qu'elle n'est ni titulaire ni bénéficiaire économique du compte en question, de sorte que les états de fortune et les extraits de ce compte ne seraient pas pertinents pour sa taxation. Quant au recourant, il relève que la transmission aux autorités fiscales françaises ne peut pas porter sur des informations relatives à ses supposées obligations fiscales. Il serait un tiers à la procédure, la décision concernant son épouse. Celle-ci vivrait en France, alors qu'il résiderait quant à lui en Z._____ depuis le 1er janvier 2012, après avoir été domicilié successivement au X._____ puis en V._____. Il n'aurait jamais été résident de France, n'y détiendrait aucun actif et n'aurait aucun lien économique avec ce pays. Les conjoints étant mariés sous le régime de la

séparation de biens, ils seraient imposés distinctement et ne seraient pas solidaires quant au paiement de leurs impôts respectifs. Les recourants estiment ainsi tous deux que les informations suivantes ne peuvent être transmises aux autorités françaises, dans la mesure où elles ne sont pas pertinentes : les états de fortune déterminants pour les 1er janvier 2010, 2011, 2012 et 2013 du compte bancaire précité, les extraits de ce compte pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, ainsi que la copie du formulaire A concernant ce même compte. Les recourants ont également expliqué que le dispositif de la décision publiée par le biais de la Feuille officielle et le dispositif de cette même décision – tel que communiqué ultérieurement par l'AFC – divergeaient sur deux points : la banque mentionnée et la spécification de la procédure dans laquelle les informations transmises pourraient être utilisées.

I.

Invitée à se déterminer sur ces deux recours et à produire le dossier de la cause, l'AFC s'est exprimée le 22 septembre 2014, indiquant qu'elle rendait une nouvelle décision concernant la recourante, par laquelle elle revenait sur sa décision antérieure, en ce sens que le formulaire A relatif au compte bancaire précité n'était pas transmis aux autorités françaises requérantes; la nouvelle décision levait en outre l'ambiguïté – respectivement la contradiction – soulignée par le recourant (nom de la banque cité, mention de la procédure dans laquelle les informations transmises pouvaient être utilisées en France); pour le surplus, son dispositif correspondait au précédent. L'AFC a ainsi conclu au rejet du recours de la recourante, soulignant que la domiciliation incontestée en France de l'intéressée impliquait qu'elle doive déclarer non seulement les comptes bancaires ouverts à l'étranger, mais également ceux sur lesquels elle détiendrait une procuration, ce qui serait le cas du compte bancaire précité. S'agissant du recours déposé par son époux, elle a conclu à son irrecevabilité, étant donné que la décision du 22 septembre 2014 ne le concernait pas.

J.

Invitée à déposer une réplique, la recourante a exposé, en date du 23 octobre 2014, que la nouvelle décision de l'AFC n'avait pas privé son recours de tout objet, un litige subsistant quant à la transmission des états de fortune et extraits du compte bancaire précité. Elle a en outre fait savoir qu'elle ne contestait pas détenir une procuration sur le compte en question ni le fait qu'elle aurait dû déclarer l'existence de ce compte en France. En revanche, ceci ne serait pas assimilable aux obligations déclaratives des revenus générés par ledit compte et de la fortune qu'il présente, toutes obligations incombant au titulaire du compte (et non au titulaire d'une

procuration). Quant au recourant, il a également répliqué le 23 octobre 2014, développant une argumentation similaire et contestant le caractère prétendument irrecevable de son recours.

K.
Le 4 novembre 2014, l'AFC a statué par décision finale dans la cause relative au recourant, celui-ci y étant désigné comme (seule) personne concernée. Le dispositif de cette décision est distinct et ne fait pas mention de la recourante. Le recourant a recouru contre ce prononcé le 8 décembre 2014. Ce recours a été enregistré sous un numéro distinct (A-7188/2014) et fait l'objet d'un arrêt séparé.

L.
Un nouveau délai a été imparti à l'AFC pour produire le dossier de la cause, qui manquait à son précédent envoi, et pour formuler une éventuelle duplique. L'AFC s'est exécutée le 16 janvier 2015 par l'envoi d'un stick USB comportant 55 pièces selon bordereau. Dans sa réplique, elle a essentiellement souligné s'être fondée sur la demande d'assistance administrative, laquelle indiquait que les résidents fiscaux ont l'obligation de déclarer les comptes sur lesquels ils détiennent une procuration. Il n'y aurait pas lieu de se distancier des affirmations contenues dans cette demande. Par ailleurs, il n'y aurait pas lieu de mettre en doute les déclarations des autorités françaises selon lesquelles le recourant serait domicilié en France, le principe de la confiance prévalant dans les rapports entre Etats. S'agissant du recourant, l'AFC a indiqué qu'il s'était vu notifier une décision finale distincte, en date du 4 novembre 2014; sa qualité pour recourir serait donnée dans le cadre de cette (autre) procédure et non dans le présent contexte. L'AFC a donc confirmé ses précédentes conclusions, selon lesquelles ce recours serait irrecevable; subsidiairement, il devrait être rejeté.

M.
Le bordereau de pièces du dossier a été envoyé aux recourants par les soins du Tribunal le 21 janvier 2015. Invité à transmettre aux recourants une copie du dossier de la cause, tel que déjà remis au Tribunal de céans, l'autorité inférieure leur a fait parvenir un stick USB.

N.
Le 5 février 2015, le Tribunal de céans – constatant que l'autorité inférieure avait transmis aux recourants, en date du 23 décembre 2014, une copie

de la demande d'assistance administrative – a invité ces derniers à produire d'éventuelles observations d'ici le 26 février 2015. Les recourants ont tous deux déclaré, par pli du 26 février 2015, persister dans leurs conclusions.

O.
Les autres faits et moyens des parties seront évoqués ci-après dans les considérants en droit, dans la mesure où ils sont pertinents.

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 12 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'AFC 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 Postés le 11 septembre 2014, alors que la décision attaquée, datée du 12 août 2014, a été notifiée à la recourante – dans la mesure où elle séjournait à l'étranger et n'avait pas élu de domicile de notification en Suisse – par publication dans la Feuille fédérale du (…), les deux mémoires de recours ont été déposés dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1

PA). Dans de telles circonstances, la question de savoir à quel moment la décision attaquée a été effectivement notifiée au recourant peut demeurer ouverte en l'espèce. Signés par un avocat au bénéfice d'une procuration, munis de conclusions valables et motivées et accompagnés d'une copie de la décision attaquée, ils répondent aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA).

1.4 La recourante est directement visée par le dispositif de la décision attaquée. Elle a manifestement qualité pour recourir (cf. art. 19 al. 2 LAAF, art. 48 PA). S'agissant du recourant, la question se pose dans des termes différents puisque – même s'il est mentionné dans la demande sous la rubrique "personne concernée" au même titre que la recourante – il ne figure à aucun endroit dans le dispositif de la décision attaquée. En revanche, la demande tend notamment à la transmission des extraits du compte bancaire dont le recourant est détenteur auprès de la banque C._____ et, au terme de décision attaquée, l'AFC admet de transmettre aux autorités françaises requérantes lesdits extraits. Dans la mesure où, selon la demande d'assistance administrative, les autorités requérantes françaises visent l'obtention d'informations concernant le recourant (personne concernée) dans le cadre d'un contrôle fiscal et que celui-ci est le titulaire de ce compte, le recourant est dès lors spécialement atteint par cette décision et à un intérêt digne de protection à son annulation (cf. art. 19 al. 2 LAAF; art. 48 al. 1 let. b et c PA). Pour le surplus, le recourant ne saurait pâtir du fait que l'AFC ait décidé de rendre deux décisions distinctes, l'une le concernant spécifiquement (décision finale du 4 novembre 2014) et l'autre concernant également la recourante (décision finale du 12 août 2014). L'on ne saurait dès lors lui reprocher de ne pas avoir pris part à la procédure qui a mené à la décision attaquée (art. 48 al. 1 let. a PA). Il a ainsi qualité pour recourir.

1.5 Partant, il y a lieu d'entrer en matière sur les 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; 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd. 2013, ch. 1135).

2.

De manière générale, toute décision d'une autorité constitue un acte juridique indépendant et doit faire l'objet d'une procédure de recours

spécifique. Réciproquement, et sauf cas très particulier, une procédure de recours unique doit être menée lorsque plusieurs parties contestent la même décision. C'est le seul moyen d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues. Par ailleurs, il est possible d'ordonner la jonction de deux causes lorsque cette manière de procéder favorise l'économie de procédure et répond aux intérêts de toutes les parties (cf. notamment, arrêt du TAF A-6052/2012 du 21 mai 2013 consid. 1.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd. 2013, ch. 3.17). En l'occurrence, l'AFC a rendu une décision qui est contestée par les deux recourants. Deux dossiers ont été ouverts au Tribunal à réception des deux mémoires de recours (A-5090/2014 et A-5135/2014). Vu ce qui précède, il s'impose cependant de joindre ces causes.

3.

3.1 S'agissant de l'objet du litige, il s'agit de relever que l'autorité inférieure a pris une nouvelle décision le 22 septembre 2014, c'est-à-dire en cours de procédure, reconsidérant et annulant la décision du 12 août 2014. Ce nouveau prononcé s'est substitué à celui initialement attaqué (cf. art. 58 PA). Il fait partiellement droit aux conclusions des recourants. En effet, d'une part, l'AFC est revenue sur sa volonté initiale de remettre aux autorités requérantes françaises le formulaire A concernant le compte bancaire ouvert auprès de la banque C._____, qui faisait l'objet du ch. 2b *in fine* du dispositif de la décision du 12 août 2014. D'autre part, elle a décidé d'informer les autorités compétentes françaises que la documentation citée au ch. 2 ne pourrait être utilisée dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la recourante, pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du 12 décembre 2013. Certes, ce point du dispositif (ch. 3a) correspond très exactement à celui qui avait été publié dans la Feuille fédérale en date du (…); toutefois, il diverge de celui figurant dans l'exemplaire de la décision qui avait été remis à la recourante le 4 septembre 2014, celui-ci faisant référence (ch. 3a du dispositif) à la procédure relative tant au recourant qu'à la recourante. Le recourant s'en était dès lors plaint dans son recours, au titre de violation du principe de spécialité. En tout état de cause, il faut considérer qu'aucun litige ne subsiste plus sur ces deux points, la nouvelle décision ayant privé d'objet les recours sur ces aspects.

3.2 L'on ne s'attardera pas sur l'erreur de plume qui s'est glissée dans l'exemplaire de la décision remise au mandataire des recourants, laquelle fait référence à une autre banque (ch. 2 du dispositif). Ceci n'a guère d'incidence, la décision publiée par le biais de la Feuille officielle faisant en

principe foi et – en tout état de cause – l'AFC ayant rendu une nouvelle décision, le 22 septembre 2014, dans laquelle cette erreur ne figure plus.

3.3 Dans leurs recours, les recourants ne contestent pas le droit de l'AFC de transmettre aux autorités compétentes françaises les informations suivantes : (ch. 3a du dispositif de la décision attaquée) le fait que la recourante dispose d'une procuration sur le compte bancaire n° (...); (ch. 3c de ce même dispositif) le fait qu'elle ne soit ni titulaire, ni ayant-droit économique d'un autre compte bancaire auprès de la banque C._____ ainsi que (ch. 3d de ce même dispositif) les avis de débits relatifs à la carte de crédit dont l'intéressée a été titulaire sur le compte bancaire précité. Ces points du dispositif de la décision du 22 septembre 2014 sont dès lors entrés en force.

Le litige porte sur les autres informations que l'AFC entend remettre aux autorités françaises requérantes, telles qu'elles ressortent du ch. 3b du dispositif de la décision du 22 septembre 2014 : il s'agit plus précisément des états de fortune déterminants pour les 1ers janvier 2010, 2011, 2012 et 2013 et des extraits du compte bancaire n° (...) sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010. Le recours n'est dès lors pas devenu sans objet sur cet aspect et il appartient au Tribunal de céans de trancher ce litige (art. 58 al. 3 PA).

3.4 Le Tribunal de céans rappellera tout d'abord les conditions dans lesquelles l'assistance administrative en matière fiscale peut être accordée, en s'attachant à décrire les conditions matérielles et formelles de l'entraide, lesquelles définissent les éléments qui peuvent être échangés entre Etats (consid. 4 ci-dessous); il ne rappellera en revanche pas la procédure à suivre dans chaque Etat pour répondre à la demande d'entraide, le cas d'espèce pouvant être résolu (consid. 5 ci-dessous) à la lumière des seules considérations qui figurent ci-après.

4.

4.1 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-F). La CDI-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-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-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 12 décembre 2013 et qu'elle porte sur la période du 1er janvier 2010 au 1er janvier 2013.

4.2

4.2.1 Les conditions matérielles de l'assistance administrative en matière fiscale sont fixées à l'art. 28 par. 1 CDI-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-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.

4.2.2 Selon le ch. XI du Protocole additionnel :

> La référence aux renseignements «vraisemblablement pertinents» [contenue à l'art. 28 par. 1 CDI-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 : Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éd.], Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune : Commentaire, 2014 [ci-après: Modèle de Convention OCDE: Commentaire], ch. 35 ad art. 26 Modèle CDI OCDE; MICHAEL ENGELSCHALK, in : Vogel/Lehner [éd.] Doppelbesteuerungsabkommen […] : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 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, 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 TAF 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 : Schönfeld/Ditz [éd.] Doppelbesteuerungsabkommen : Kommentar, 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-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.2; 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).

4.2.3 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 noms 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.

4.2.4 L'art. 7 LAAF pose certaines limites aux 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; consid. 4.2.2 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.

4.2.5 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 128 II 407 consid. 3.2, 4.3.1 et 4.3.3; 126 II 409 consid. 4; 107 Ib 264 consid. 4b; arrêts du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.5; A-5390/2013 du 6 janvier 2014 consid. 5.2.2; 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-6989/2014 du 25 février 2015 consid. 3.1.3; A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 2.3; A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.5; A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 2.3.3; A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 7.1.1; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3e éd. 2009, p. 276 ch. 295).

5.
En l'espèce, pour résoudre le présent litige, 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.

5.1 Du point de vue formel, le Tribunal de céans considère que la demande d'assistance administrative remplit les réquisits précédemment énoncés

(cf. consid. 4.2.3 ci-avant). En effet, conformément au ch. XI du Protocole additionnel à la CDI-F, ladite demande mentionne le nom et l'adresse de la recourante au titre de personne concernée (au même titre d'ailleurs que son époux), la période visée par la demande (du 1er janvier 2010 au 1er janvier 2013), une description des renseignements recherchés, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés (i.e. la vérification de la taxation de la recourante en France) ainsi que le nom du détenteur de renseignements, à savoir la banque C._____.

5.2 Sur un plan matériel, la situation se présente sous un jour différent. En effet, le Tribunal de céans ne cerne guère la pertinence vraisemblable des informations litigieuses.

Si même – ainsi que l'affirment les autorités françaises requérantes dans leur demande – la recourante avait selon le droit français pertinent l'obligation d'indiquer l'existence tout compte bancaire ouvert à l'étranger sur lequel elle détient une procuration, ceci ne reviendrait pas pour autant à lui faire obligation de déclarer la fortune et les revenus de ce compte, qui – par définition – appartient à un tiers (question qui n'a pas besoin d'être tranchée en l'espèce). Il est clair qu'il s'agit de deux obligations distinctes et que la seconde ne va pas de soi, puisqu'elle porte sur le patrimoine d'un tiers (le titulaire du compte). Les autorités françaises requérantes n'affirment d'ailleurs pas que la première obligation impliquerait la seconde, à lire sa demande ("Or, la domiciliation en France de ces contribuables implique qu'ils doivent 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 source française et étrangère, ainsi que le patrimoine situé en France et à l'étranger"). Il faut donc constater que celle-ci est lacunaire à cet égard. En tout état de cause, le fait d'avoir une procuration sur un compte n'a, en soi, rien à voir avec la titularité dudit compte ainsi que la propriété des avoirs qui y sont crédités. Ainsi, l'on ne voit guère en quoi l'état de fortune et les mouvements sur le compte en question seraient pertinents pour la taxation en France de la recourante : une semblable thèse paraît tout sauf vraisemblable puisque l'on ne saurait raisonnablement être taxé que sur ses propres revenus et sa propre fortune. Les autorités françaises requérantes n'apportent pas d'explication qui permettrait de retenir le contraire. En particulier, il n'est à aucun moment avancé que les deux recourants feraient l'objet d'une taxation commune, ce qu'ils contestent tous deux de manière parfaitement crédible dans leurs écritures, pièces à l'appui. En définitive, il semblerait que les autorités requérantes françaises entendent plutôt remettre en cause le domicile du recourant en Z._____. Il s'agit cependant d'une problématique

impliquant le recourant en sa qualité de personne concernée, laquelle fait l'objet d'un arrêt distinct (cause référencée A-7188/2014). En d'autres termes, si les autorités requérantes françaises entendent obtenir les extraits du compte bancaire précité, elles ne peuvent le faire par l'entremise d'une demande d'assistance administrative dirigée contre le titulaire d'une simple procuration sur ce compte. Par ailleurs, en tout cas – 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, soit en qualité d'ayant droit économique ou de simple détenteur d'une procuration (cf. arrêts du TAF A-6989/2014 du 25 février 2015 consid. 6.2.2; A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.3.3; A-1606/2014 du 7 octobre 2014 [arrêt de principe] consid. 2.2, 6.3.2, 7.2.1 et 7.2.2), comme en l'espèce.

Cela étant, c'est encore le lieu de noter que dites autorités ne font nullement grief à la recourante d'avoir commis une quelconque fraude fiscale. En particulier, il n'est nullement avancé que le compte bancaire en question serait en réalité le sien et que, par le biais d'un édifice de mensonges ou de titres falsifiés, la recourante aurait caché le fait qu'elle en soit la véritable titulaire. Dans ces conditions, le Tribunal de céans parvient à la conclusion selon laquelle la demande n'est pas seulement, à cet égard, entachée d'un manque de précision, mais affectée d'une description incomplète des faits sur un point essentiel, de sorte qu'elle se révèle irrecevable (cf. dans ce sens, arrêt du TAF A-7249/2014 et A-7342/2014 du 20 mars 2015 consid. 9). Il s'ensuit que les renseignements demandés – dans la mesure où ils sont litigieux – ne sont pas vraisemblablement pertinents pour la taxation de la recourante.

Partant, il apparaît que les données litigieuses résultant du ch. 3b de la décision attaquée ne peuvent être transmises aux autorités françaises requérantes. L'on peut dès lors renoncer à examiner si la demande répond au surplus aux exigences de l'art. 7 LAAF.

5.3 Les recours doivent dès lors être admis, dans la mesure où ils ne sont pas devenus sans objet par suite de la nouvelle décision de l'autorité inférieure (cf. consid. 3.2 ci-avant) et le ch. 3b de la décision en question – selon lequel les états de fortune déterminants pour les 1ers janvier 2010, 2011, 2012 et 2013 et les extraits du compte bancaire n° (...) sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010 sont transmis aux autorités fiscales requérantes – doit être annulé. Les autres points du dispositif de la décision du 22 septembre 2014, non contestés, sont entrés en force.

6.

6.1 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 (art. 63 al. 1 PA). En l'espèce, les recourants obtenant gain de cause dans la mesure où leurs conclusions ne sont pas devenues sans objet, les frais de procédure ne peuvent être mis à leur charge. S'agissant du caractère sans objet de certaines de leurs conclusions initiales, il faut constater qu'il est lié à la nouvelle décision de l'autorité inférieure (art. 58 PA) et que ce caractère est donc imputable à cette dernière. Ceci confirme donc la conclusion précédente. L'avance de frais versée par les recourants de Fr. 7'500.- chacun (soit Fr. 15'000.- au total) 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'en supporte pas.

6.2 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 fixe 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 dans la mesure où leurs conclusions ne sont pas devenues sans objet et sont représentés par un avocat, ont droit à des dépens. S'agissant du caractère sans objet de certaines de leurs conclusions initiales, un raisonnement identique à celui prévalant pour les frais de procédure conduit également à la conclusion qu'il sied d'octroyer aux recourants des dépens. En l'absence de note d'honoraires, compte tenu de la nature de la cause et de son degré de complexité, ainsi que de sa connexité avec la procédure A-7188/2014, ceux-ci sont fixés à Fr. 5'000.- en faveur de la recourante (sans supplément TVA) et à Fr. 5'000.- en faveur du recourant (supplément TVA inclus).

(le dispositif est indiqué à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Les procédures A-5090/2014 et A-5135/2014 sont jointes.

2.
Les recours sont admis, dans la mesure où ils ne sont pas devenus sans objet au sens du considérant 3.1.

3.
Le ch. 3b du dispositif de la décision de l'AFC du 22 septembre 2014 est annulé.

4.
Les autres chiffres du dispositif de la décision de l'AFC du 22 septembre 2014, non contestés, sont entrés en force.

5.
Il n'est pas perçu de frais de procédure, l'avance de Fr. 15'000.- versée par les recourants leur étant restituée – à raison de Fr. 7'500.- chacun – dès le présent arrêt définitif et exécutoire.

6.
Il est octroyé aux recourants une indemnité de Fr. 5'000.- chacun à titre de dépens, à la charge de l'autorité inférieure.

7.
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.

La présidente du collège :	La greffière :
Marie-Chantal May Canellas	Sara Friedli

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 :