



---

Cour I  
A-4668/2014, A-4669/2014

## **Arrêt du 25 avril 2016**

---

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),  
Pascal Mollard, Michael Beusch, juges,  
Lysandre Papadopoulos, greffier.

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
3. **C.** \_\_\_\_\_,  
tous représentés par Maître Patrick Hunziker,  
recourants

contre

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

---

Objet

assistance administrative (CDI-F).

## Faits :

### A.

Par demande d'assistance administrative du \*\*\* 2014 (cause référencée A-4668/2014), la Direction générale des finances publiques de la France (ci-après: Autorité requérante française), nommant A. \_\_\_\_\_ (ci-après: recourante 1) sous "[p]ersonne concernée en France", a présenté les faits et objectifs poursuivis comme suit:

"La situation fiscale de [la recourante 1] est actuellement examinée par l'administration fiscale française.

La contribuable était résidente de France jusqu'à son déménagement en Suisse le \*\*\* 2011.

Selon les informations dont disposent les services fiscaux français, \*\*\*, détenait plusieurs comptes bancaires ouverts auprès de la banque \*\*\* en Suisse sous les numéros suivants:

-n° \*\*\*

-n° \*\*\*

A compter du \*\*\*.

Or, ni \*\*\*, ni \*\*\*, n'ont déclaré ces avoirs à l'administration fiscale française.

Résidente fiscale de France jusqu'en 2011, [la recourante 1] devait déclarer ses comptes bancaires ouverts à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels elle détient une procuration. De même, elle devait déclarer ses revenus de source française et étrangère, ainsi que son patrimoine situé en France et à l'étranger.

Les renseignements ci-dessous sont nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant des impôts dus."

Ainsi, les autorités fiscales suisses sont sollicitées de la manière suivante:

"a) Veuillez communiquer les documents d'ouverture (la copie du formulaire A) et, le cas échéant, de fermeture des comptes visés ci-dessus.

b) Veuillez communiquer les états de fortune au 01/01/2010 et au 01/01/2011 des comptes bancaires désignés ci-dessus ainsi que les relevés de ces comptes sur la période du 01/01/2010 au \*\*\*/2011 précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values...).

c) Veuillez indiquer les références des comptes bancaires dont [la recourante 1] aurait été titulaire directement ou indirectement, quelles que soient les structures interposées (trusts, fondations, sociétés...), ou ayant droit économique au sein de l'établissement bancaire \*\*\*, ainsi que ceux pour lesquels elle disposerait d'une procuration. Veuillez communiquer le formulaire A concernant ces comptes.

d) Veuillez communiquer les états de fortune au 01/01/2010 et au 01/01/2011 de ces autres comptes (visés à la question c ci-dessus) ainsi que les relevés sur la période du 01/01/2010 au \*\*\*2011, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values...).

e) En cas de transfert des avoirs, veuillez indiquer la date du transfert ainsi que la banque de destination et le territoire concerné."

## **B.**

Deux autres demandes d'assistance administrative ont été déposées par l'Autorité requérante française le \*\*\* 2014 (cause référencée A-4669/2014). Elles sont dirigées contre B. \_\_\_\_\_ (ci-après: recourant 2), qui, à l'instar de la recourante 1, doit déclarer ses avoirs et revenus en vue de déterminer le montant des impôts dus, et ont pour le surplus essentiellement la même teneur que la demande dirigée contre la recourante 1. Par ailleurs, la première demande signale les comptes visés ci-dessus; dans la seconde demande, il est indiqué que le recourant 2 "détient un compte bancaire ouvert auprès de la banque \*\*\* en Suisse sous le numéro suivant: \*\*\* compte n° \*\*\*".

## **C.**

Par le biais de trois ordonnances de production du 3 mars 2014, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure) a requis \*\*\* (ci-après: Banque A) de fournir les documents et renseignements demandés sous 14 jours, tant à l'égard de la recourante 1 que du recourant 2, pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au \*\*\* 2011 concernant la recourante 1; \*\*\* (ci-après: Banque B) a en outre été sollicitée dans le même sens à l'égard du recourant 2.

## **D.**

Le 3 mars 2014 également, l'AFC a été informée du mandat de représentation de Me Hunziker en faveur de la recourante 1, du recourant 2 ainsi qu'en faveur de \*\*\*, ce dernier ne faisant néanmoins valoir aucun droit dans la présente procédure de recours.

**E.**

Le 14 mars 2014, la Banque B a informé l'AFC ne pas avoir identifié de relation bancaire correspondant au numéro fourni par l'AFC dans son ordonnance de production, pas plus que des actifs sur lesquels le recourant 2 aurait eu un pouvoir quelconque n'ont été identifiés.

Le 18 mars 2014, la Banque A a transmis à l'AFC, sous deux plis séparés, des informations conformément aux ordonnances de production du 3 mars 2014.

**F.**

Par courriers de l'AFC du 27 mars 2014, l'accès à l'intégralité du dossier a été octroyé, sur demande, à la recourante 1 et au recourant 2; un résumé extensif de chaque demande d'assistance administrative leur a été soumis.

**G.**

Le 28 mars 2014, Me Hunziker a indiqué à l'AFC représenter en outre \*\*\*. Par courrier séparé du même jour, Me Hunziker a informé qu'il représentait également C. \_\_\_\_\_ (ci-après: recourante 3, ensemble avec la recourante 1 et le recourant 2: les recourants).

**H.**

Le 8 avril 2014, l'AFC a fait parvenir à Me Hunziker les informations concernant la recourante 1 telles qu'elle entendait les transmettre à l'Autorité requérante française. Le 9 avril 2014, l'AFC a fait de même au sujet du recourant 2.

Le 11 avril 2014, Me Hunziker, agissant pour la recourante 1, \*\*\*, soit notamment le recourant 2, \*\*\* et pour la recourante 3, a fait valoir que la consultation du dossier ne pouvait être restreinte par des règles de confidentialité de la procédure. Il a aussi exposé les motifs d'exclusion de l'assistance administrative selon lui applicables. Le 29 avril 2014, Me Hunziker a consulté le dossier dans les locaux de l'AFC; l'original de la demande d'assistance administrative ne lui a pas été rendu accessible.

**I.**

L'AFC a, par courriers du 16 mai 2014, demandé à la Banque A, respectivement au Ministère public de la Confédération (ci-après: MPC), de lui faire part de l'existence éventuelle d'un vol de données qu'elle aurait subi notamment dans sa succursale bâloise et qui pourrait concerner la recourante 1, respectivement le recourant 2.

La Banque A a indiqué le 26 mai 2014 ne pas avoir connaissance d'un vol de données concernant les relations bancaires visées par les ordonnances de production relatives à la recourante 1, respectivement au recourant 2. Le 23 juin 2014, le MPC a informé l'AFC avoir procédé aux vérifications requises en lien avec des données bancaires volées sans qu'il n'en ressorte que les données de la recourante 1, respectivement du recourant 2, auprès de la Banque A aient été concernées.

Le 25 juin 2014, l'AFC a transmis à la recourante 1, respectivement au recourant 2, toujours par le biais de Me Hunziker, les échanges de correspondance susvisés.

**J.**

L'Autorité requérante française a par ailleurs déposé le \*\*\* 2014 une demande d'assistance administrative concernant la recourante 1 en indiquant d'autres comptes que ceux visés le 21 février 2014.

**K.**

Le 7 juillet 2014, suite à un changement de pratique de l'AFC, la recourante 1, respectivement le recourant 2, ont reçu les demandes d'assistance administrative originales du 21 février 2014 les concernant; seule l'identité des collaborateurs français en charge de l'affaire avait été caviardée.

Suite à cette correspondance, le 15 juillet 2014, la recourante 1 d'une part, respectivement le recourant 2, la recourante 1 et la recourante 3 d'autre part, ont persisté dans leurs conclusions.

**L.**

Par décision finale du \*\*\* 2014 rendue sous la référence \*\*\*, l'AFC a résolu d'accorder à l'Autorité requérante française l'assistance administrative concernant la recourante 1 (ci-après: Décision A; chiffre 1 de la Décision A). La Décision A a été notifiée à Me Hunziker en sa qualité de représentant de la recourante 1.

Par une autre décision finale du \*\*\* 2014 rendue sous la référence \*\*\*, l'AFC a résolu d'accorder à l'Autorité requérante française l'assistance administrative concernant le recourant 2 (ci-après: Décision B, ensemble avec la Décision A: Décisions; chiffre 1 de la Décision B). La Décision B a été notifiée à Me Hunziker en sa qualité de représentant du recourant 2.

**M.**

Par recours du \*\*\* 2014, parvenu au Tribunal de céans le \*\*\* 2014, la recourante 1 a conclu à l'annulation de la Décision A comme suit:

"Annuler et mettre à néant la décision finale du Service d'échange d'informations en matière fiscale de l'Administration fédérale des contributions du 1\*\*\* 2014, référencée \*\*\*.

Et, cela fait,

[...] Dire que l'assistance administrative requise par demandes du \*\*\* 2014 de l'autorité française est refusée.

Ou, si mieux n'aime le Tribunal administratif fédéral

[...] Renvoyer la cause à l'autorité intimée pour nouvelle décision."

Par recours également daté du \*\*\* 2014 et parvenu au Tribunal de céans le \*\*\* 2014, le recourant 2, la recourante 1 et la recourante 3 ont pour leur part conclu à l'annulation de la Décision B de la manière suivante:

"Dire et constater que la décision finale du Service d'échange d'informations en matière fiscale de l'Administration fédérale des contributions du \*\*\* 2014, référencée \*\*\* n'a pas été formellement notifiée à [la recourante 1] et à [la recourante 3].

[...] Annuler et mettre à néant la décision finale du Service d'échange d'informations en matière fiscale de l'Administration fédérale des contributions du \*\*\* 2014, référencée \*\*\*.

Et, cela fait,

[...] Dire que l'assistance administrative requise par demandes du \*\*\* 2014 de l'autorité française est refusée.

Ou, si mieux n'aime le Tribunal administratif fédéral

[...] Renvoyer la cause à l'autorité intimée pour nouvelle décision."

Se fondant sur l'art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) et l'art. 14 al. 1 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixées par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les recourants ont par ailleurs indiqué vouloir faire valoir leur droit à la réplique sur les observations de l'AFC et faire parvenir à cette occasion un décompte des prestations de leur Conseil.

Le 10 octobre 2014, l'AFC a fait parvenir ses réponses aux recours. Les recourants ont par la suite notamment fait parvenir au Tribunal de céans leurs répliques le 18 novembre 2014. Le 6 février 2015, l'AFC a déposé ses dupliques.

## **N.**

Le 2 octobre 2015 et le 8 décembre 2015, le Tribunal de céans a informé les parties que par arrêt 2C\_1174/2014 du 24 septembre 2015 rendu à l'issue d'une délibération publique, le Tribunal fédéral avait statué sur diverses questions juridiques liées à l'assistance administrative internationale en matière fiscale. Le Tribunal de céans a ainsi indiqué qu'il ne pourrait poursuivre la présente procédure qu'une fois les considérants écrits de l'arrêt connus, sans toutefois prononcer une suspension de la procédure formelle. Le Tribunal de céans a ensuite informé les parties qu'un bref délai leur serait octroyé pour s'exprimer sur les considérants dudit arrêt. Ceux-ci ayant été notifiés le 10 février 2016 avant d'être rendus accessibles sur le site internet du Tribunal fédéral, le délai annoncé a été octroyé aux parties, qui se sont exprimées le 29 février 2016 à ce sujet. Le 8 mars 2016, l'AFC a encore déposé des observations spontanées destinées notamment à mettre en doute la recevabilité des dernières observations des recourants.

Les autres faits déterminants seront repris en tant que besoin dans les considérants qui suivent.

## **Droit :**

### **1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA 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 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1], applicable en l'espèce aux trois demandes d'assistance administrative du 21 février 2014 [cf. art. 24 LAAF *a contrario*; arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 2.1]).

**1.2** Pour autant que ni la LTAF, ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; cf. aussi art. 19 al. 5 LAAF). Les art. 14 al. 1 et 2, 15 al. 2, et 21a LAAF dans leur

version entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> août 2014 s'appliquent également aux demandes d'assistance administrative déjà déposées au moment de cette entrée en vigueur (cf. art. 14 al. 2 LAAF; arrêt du TAF A-3845/2015 du 2 décembre 2015 consid. 2.2.1, confirmé par arrêt du TF 2C\_1127/2015 du 17 décembre 2015).

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

## **2.**

**2.1** Quant à la jonction des causes, le Tribunal relève ce qui suit. D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2013, ch. 3.17). Une telle solution répond en effet à un souci d'économie de procédure, correspond à l'intérêt de toutes les parties (cf. ATF 131 V 224 consid. 1, 128 V 126 consid. 1; arrêts du TAF A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.4.1, A-1275/2011, A-1304/2011 du 20 septembre 2012 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (cf. arrêt du TAF A-5090/2014, A-5135/2014 du 16 avril 2015 consid. 2).

## **2.2**

**2.2.1** En l'espèce, d'abord, les recourants plaignent que les faits et motifs invoqués dans les deux recours sont identiques, de sorte que les causes référencées A-4668/2014, respectivement A-4669/2014, devraient être jointes, étant précisé par ailleurs que la recourante 1 a qualité pour recourir dans les deux causes (cf. consid. 3.1 et 3.2.3 ci-dessous). Cela étant, ils s'en rapportent à l'appréciation du Tribunal quant à la jonction. L'AFC pour sa part n'a pas pris position.

**2.2.2** De plus, trois demandes ont été déposées par l'Autorité requérante française le même jour, soit le \*\*\* 2014. Deux de ces demandes présentent un état de fait largement identique notamment en fournissant les références de deux comptes bancaires auprès de la Banque A, qui n'auraient

pas été déclarés par la recourante 1, respectivement le recourant 2, conformément à leurs obligations prétendues. Par ailleurs, les demandes d'assistance administrative couvrent la même période fiscale (2010 et 2011) pour les mêmes impôts (impôts sur le revenu et impôt de solidarité sur la fortune). Les recourants sont en outre visés par des procédures fiscales françaises conduites en Suisse largement identiques (cf. consid. 8.2.3 s. ci-dessous). Les autorités françaises ont en outre dirigé des procédures analogues à l'encontre de la recourante 1 et du recourant 2. La même relation bancaire (\*\*\*) est par ailleurs mise à jour dans les deux causes.

**2.2.3** Certes, deux recours sont dirigés contre deux décisions distinctes, en l'occurrence la Décision A et la Décision B, cette dernière ordonnant une transmission d'informations plus extensive que la première, puisque la Banque A a transmis une documentation plus volumineuse au sujet du recourant 2 qu'au sujet de la recourante 1. La Décision B touche en outre le recourant 2 et la recourante 3, qui n'ont pas la qualité pour recourir contre la Décision A, même si la recourante 1 a qualité pour recourir dans les deux causes (pour un arrêt refusant la jonction en présence de deux demandes d'assistance administrative, le Tribunal de céans jouissant d'un pouvoir d'appréciation à cet égard, cf. arrêt du TAF A-6652/2014 du 17 mars 2015 consid. 3). Il n'en demeure pas moins que les faits et les questions juridiques qui se posent sont les mêmes, notamment à l'égard de la validité des demandes d'assistance administrative. La demande d'assistance administrative évoquant une relation avec la Banque B dans la cause contre le recourant 2 ne change rien à cette conclusion, puisque dite banque n'a remis aucun document ensuite de l'ordonnance de production de l'AFC. L'argumentation des parties est d'ailleurs en substance identique; au demeurant, l'AFC a même produit à l'occasion une seule écriture valable dans les deux procédures, par exemple les 21 août 2015 et 22 septembre 2015, à l'instar des recourants le 8 mai 2015 et le 21 juillet 2015.

**2.3** Compte tenu de la similarité – voire de l'identité – des faits et des questions juridiques soulevées, de l'économie de procédure et de l'intérêt des parties, qui demandent, respectivement ne s'opposent pas à la jonction, il convient de joindre la procédure référencée sous A-4669/2014 à la procédure A-4668/2014.

### **3.**

Quant à la recevabilité des recours, le Tribunal de céans relève ce qui suit. L'art. 19 al. 2 LAAF dispose qu'ont qualité pour recourir la personne con-

cernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon ce dernier, a qualité pour recourir quiconque a) a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire, b) est spécialement atteint par la décision attaquée, et c) a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification.

**3.1** En l'espèce, le recours de la recourante 1 dans la cause référencée A-4668/2014 a été posté le \*\*\* 2014, alors que la Décision A a été notifiée à la recourante 1 par le biais de son Conseil le \*\*\* 2014; le recours est donc déposé dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA). Le mémoire de recours, muni de conclusions valables et motivées et accompagné d'une copie de la décision attaquée, est par ailleurs signé par un avocat au bénéfice d'une procuration; le recours répond donc aux exigences de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). La recourante 1, destinataire de la décision attaquée et ayant un intérêt à ce que celle-ci soit annulée, puisqu'elle est directement visée par la demande d'assistance administrative, a qualité pour recourir.

### **3.2**

**3.2.1** Le recours déposé dans la cause référencée A-4669/2014 contre la Décision B est recevable pour les mêmes raisons (cf. consid. 3.1 ci-dessus), sous réserve de ce qui suit, étant précisé que l'AFC s'en remet à l'appréciation du Tribunal de céans pour ce qui est de la recevabilité du recours.

**3.2.2** La qualité pour recourir du recourant 2 est donnée, puisqu'il est destinataire de la décision attaquée et est directement visé par la demande d'assistance administrative.

**3.2.3** La recourante 1 a pour sa part également qualité pour recourir (cf. ATF 139 II 404, consid. 2.1.1; arrêt du TAF A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.1). En effet, même si la demande d'assistance administrative n'est pas dirigée contre elle – mais contre le recourant 2 – et même si son identité devait ne pas ressortir explicitement de la documentation bancaire relative à la relation bancaire W, la recourante 1 n'en demeure pas moins, comme elle l'allègue, titulaire d'une relation au sujet de laquelle l'AFC envisage de transmettre des informations, notamment les relevés de fortune. Elle a au demeurant participé à la procédure devant l'AFC par le biais de son Conseil.

**3.2.4** Enfin, la recourante 3 est titulaire de la relation X. Partant, comme évoqué ci-dessus, elle dispose aussi de la qualité pour recourir, étant précisé que l'AFC envisage en outre ici d'informer expressément l'Autorité requérante française de ce que la recourante 3 est détentrice de ladite relation.

**3.3** Il y a dès lors lieu d'entrer en matière sur les deux recours.

#### **4.**

**4.1** L'objet du litige est délimité par la Décision A et la Décision B, soit leur dispositif respectif et par les conclusions des recourants, étant précisé qu'ils ne peuvent se plaindre des Décisions que dans la mesure où ils disposent de la qualité pour recourir (cf. consid. 3.1 s. ci-dessus); en effet, n'importe quelle personne n'a pas la qualité pour se plaindre de ce qui concerne une autre personne. Les dispositifs ordonnant de manière générique la transmission d'informations pertinentes des relations bancaires litigieuses du 1<sup>er</sup> janvier 2010 jusqu'au \*\*\* 2011, les éclaircissements utiles doivent être recherchés dans les considérants de la Décision A, respectivement la Décision B.

L'Autorité requérante française a demandé, "à titre exceptionnel", les informations sollicitées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, soulignant qu'elle n'ignorait pas qu'une telle demande n'était pas couverte par la réglementation établie par l'Avenant conclu le 27 août 2009 (ci-après: Avenant; RO 2010 5683). L'AFC n'est toutefois pas entrée en matière sur cette demande, faute de base légale, de sorte que l'objet du litige ne concerne pas les années civiles antérieures à 2010.

**4.2** Selon la Décision A, l'AFC décide d'informer l'Etat étranger de ce que les deux numéros de compte remis par l'Autorité requérante française n'ont pas pu être mis en lien avec la recourante 1. Cela étant, dite décision ordonne la transmission des informations de la relation bancaire W, dont la recourante 1 est titulaire et ayant droit ayant droit économique, comme indiqué par la Banque A; le solde des comptes au 1<sup>er</sup> janvier 2010 et l'extrait des comptes à la date de clôture le \*\*\* 2010, sont communiqués.

Par ailleurs, la procuration détenue par le recourant 2 sur cette relation ne ressort que des informations remises par la Banque A en relation avec l'ordonnance de production le concernant, ce qui implique que la transmission d'informations relatives à ce pouvoir, soit le nom du recourant 2 et la documentation bancaire, n'est pas litigieuse dans le cadre du recours contre la Décision A.

**4.3** La Décision B ordonne la transmission d'informations relatives au recourant 2, à la recourante 1 et à la recourante 3 dans le sens suivant. Le premier est titulaire de la relation bancaire Y, dont le formulaire A indique par ailleurs sa qualité d'ayant droit économique; l'intégralité des actions de cette relation a été transféré sur le dépôt Z, dont le recourant 2 est titulaire et ayant droit économique, comme indiqué par la Banque A, avant la clôture de la première relation le \*\*\* 2010 sur la base d'un solde négatif. L'autre relation bancaire évoquée dans la demande d'assistance administrative n'a pas été mise en lien avec le recourant 2; la Banque B a également indiqué ne pas avoir identifié de lien entre des avoirs et le recourant 2. Le recourant 2 dispose enfin d'une procuration – sans être ni titulaire ni ayant droit économique – sur la relation bancaire W évoquée plus haut et sur la relation X dont la recourante 3, épouse du recourant 2, est titulaire et ayant droit économique.

Il est envisagé par ailleurs de transmettre les extraits et relevés de compte des quatre relations évoquées jusqu'à la date de clôture pour les relations W et Y, respectivement jusqu'au \*\*\* 2011 pour les relations non clôturées Z et X.

## **5.**

Les recourants se plaignent d'une violation du droit d'être entendu sous l'angle du défaut de motivation des Décisions attaquées et de l'absence de notification de la Décision B à la recourante 1 et à la recourante 3.

### **5.1**

**5.1.1** Le grief tiré de la violation du droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., est un moyen de nature formelle qui doit être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1, 134 V 97). Le droit d'être entendu exige en particulier que l'autorité motive ses décisions (cf. art. 35 al. 1 PA). Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut se limiter à ceux qui, sans arbitraire, apparaissent pertinents (cf. ATF 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3).

**5.1.2** En l'espèce, le défaut de motivation allégué par les recourants ressortirait d'une part du fait que l'AFC aurait traité les circonstances relatives aux démarches françaises sur territoire suisse sous le seul angle de la subsidiarité, sans en sus les traiter à la lumière du principe de la bonne foi. On remarquera tout d'abord à ce titre que les recourants ne distinguent pas clairement dans leurs écritures les allégations relatives à la violation de l'obligation de motiver, mais les intègrent çà et là dans le grief de la violation

du principe de la bonne foi. Le Tribunal de céans relève en outre que les Décisions n'exposent effectivement pas en quoi les démarches françaises en Suisse ne heurteraient pas le principe de la bonne foi, en tenant compte du fait que l'Etat requérant n'en aurait pas informé l'Etat requis. On comprend néanmoins que l'AFC qualifie ces démarches de "distinctes" de la présente procédure. L'AFC ajoute dans ses réponses que la déclaration de l'Etat requérant selon laquelle les moyens internes de collectes d'informations auraient été utilisés suffirait à écarter le grief de l'absence de bonne foi de l'Etat requérant, conformément au principe de la confiance entre Etats. Cette dernière motivation, quoique peu étayée, emporte réparation de la violation du droit d'être entendus des recourants (cf. arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 3.1.4), puisque le Tribunal de céans dispose du même pouvoir de cognition que l'AFC. Il sied de relever en tout état que les recourants n'ont d'aucune manière été empêchés d'invoquer leurs très nombreuses doléances.

D'autre part, comme cela ressort des réponses de l'AFC, c'est parce que cette dernière n'est pas entrée en matière sur la demande relative à la période antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2010, malgré la demande en ce sens de l'Autorité requérante française, qu'elle estime qu'il n'y a pas lieu de retenir une violation du principe de la bonne foi, l'AFC étant de toute façon d'avis que l'Autorité requérante française est libre de déposer une telle demande. Il n'existe donc pas non plus sous cet aspect de défaut de motivation qui devrait entraîner l'annulation des Décisions.

**5.1.3** Le grief du défaut de motivation des Décisions doit donc être rejeté.

## **5.2**

**5.2.1** L'autorité notifie ses décisions par écrit aux parties (art. 34 al. 1 PA; cf. aussi art. 17 al. 1 et 14 al. 2 LAAF). Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 38 PA). Le défaut de notification de l'existence d'une procédure d'assistance administrative à la personne concernée entraîne l'annulation de la décision finale, car sa réparation devant le Tribunal administratif fédéral est en principe exclue (cf. arrêt du TAF A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1). La nullité de la décision attaquée est même prévue si le défaut de notification a eu pour conséquence que le recourant n'a pas eu connaissance de la procédure dirigée contre lui, respectivement qu'il ne lui a pas été offert de participer à cette procédure (cf. ATF 136 III 571 consid. 6.2; arrêt du TAF A-2433/2015 du 9 juin 2015 consid. 3). La question des conséquences du défaut de notification à la personne visée par la procédure fiscale dans l'Etat requérant a cela étant été laissée ouverte dans l'arrêt du Tribunal administratif fédéral

A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 2. Quoi qu'il en soit, l'existence de vices dans la notification n'emporte pas nécessairement nullité de la décision contestée; la protection des parties est suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité. Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il faut s'en tenir aux règles de la bonne foi, qui imposent une limite à l'invocation d'un vice de forme (cf. ATF 122 I 97 consid 3a/aa; arrêt du TAF A-5540/2013 du 6 janvier 2014 consid. 2.2.2).

**5.2.2** En l'espèce, l'AFC avait effectivement le devoir de notifier la Décision B à la recourante 1 et à la recourante 3, puisqu'elles ont la qualité de parties (cf. art. 6 PA), au même titre qu'elles disposent de la qualité pour recourir (cf. consid. 3.2.3 s. ci-dessus). Il n'en demeure pas moins que la recourante 1 scelle elle-même le sort de son grief lorsqu'elle allègue que "la détermination adressée par [Me Hunziker] à [l'AFC] le 9 mai 2014 dans le cadre de la présente procédure l'a été non seulement pour [le recourant 2], mais notamment aussi pour [la recourante 1]". En effet, elle expose ainsi qu'elle a pu faire valoir ses moyens dans la procédure \*\*\* dirigée contre elle par l'AFC, indépendamment du fait qu'elle a de toute façon présenté des moyens similaires voire identiques dans la procédure \*\*. La recourante 3 a pour sa part également "eu connaissance de [la procédure \*\*]", comme elle l'allègue; qu'elle ait été informée soi-disant par le biais de son époux ne change rien au fait qu'elle a également fait valoir ses arguments par l'entremise de son propre Conseil notamment le 9 mai 2014. A cela s'ajoute que la recourante 1 et la recourante 3 ont pu faire valoir leurs griefs dans la présente procédure de recours.

**5.2.3** Partant, puisque le sens des règles de forme s'épuise dans la protection du citoyen (cf. ATAF 2009/43 consid. 1.1.7), et puisque ni la recourante 1, ni la recourante 3 n'ont subi un quelconque préjudice du fait de l'irrégularité formelle – le contraire n'est d'ailleurs pas allégué – cette dernière restera sans conséquence. Le grief doit donc être rejeté.

## **6.**

Les considérants qui suivent exposent d'abord le droit applicable à l'échange de renseignements international (cf. consid. 7.1). Les conditions d'ordre formel seront ensuite analysées (cf. consid. 7.2), y compris le principe de subsidiarité (cf. consid. 7.2.2 s.), l'obligation d'informer et de coopérer liant les Etats contractants (cf. consid. 7.2.4), la portée du principe de la bonne foi, notamment sous l'angle de la question des données volées

(cf. consid. 7.2.5). Une fois ces aspects discutés, seront examinées les conditions de fond que doit respecter une demande d'assistance administrative émise par la France, soit la notion de vraisemblable pertinence (cf. consid. 7.3), à la lumière de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral (cf. consid. 7.4).

## **7.**

### **7.1**

**7.1.1** 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'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après: 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 abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2014 [ci-après: Modèle CDI OCDE, respectivement: OCDE, Commentaire], n° 4.1 et 5 ad art. 26; différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales). La CDI-F est complétée par un Protocole additionnel du même jour (ci-après: Protocole additionnel; publié également au RS 0.672.934.91).

La teneur actuelle de la CDI-F et de son Protocole additionnel résulte de l'Avenant. 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 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit immédiatement la date à laquelle il a été signé (cf. art. 11 par. 3 de l'Avenant), de sorte que ces modifications s'appliquent aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. arrêt du TAF A-6339/2014 du 10 mars 2015 consid. 2).

**7.1.2** Les nouvelles règles couvrent dès lors la présente procédure, puisque celle-ci a été initiée le 21 février 2014 et qu'elle porte sur les années 2010 et 2011.

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

**7.2.1** Les conditions de forme auxquelles doit satisfaire une demande d'assistance sont réglées au chiffre XI du Protocole additionnel. Ainsi, l'autorité compétente requérante doit fournir les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis (cf. aussi art. 6 al. 2 LAAF; sur son caractère subsidiaire, cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 2.1.4):

- 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 chiffre XI par. 4 du Protocole additionnel précise encore que les règles de procédure administrative relatives aux droits du contribuable s'appliquent dans l'Etat requis, sans pour autant que leur application puisse entraver ou retarder indûment les échanges effectifs de renseignements.

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

**7.2.3** Par ailleurs, le Tribunal de céans a jugé récemment que si l'affaire fiscale ayant motivé la demande d'assistance administrative est terminée (*erledigt*), cette dernière doit être rejetée pour défaut de vraisemblable pertinence des informations requises (cf. consid. 7.3.1 ci-dessous), compte tenu du principe de proportionnalité et du principe de subsidiarité. L'Etat requérant disposant déjà des informations nécessaires à la taxation n'a ainsi plus d'intérêt à poursuivre la procédure d'assistance administrative, sauf à ce qu'il ait réservé la reprise de la procédure suspendue chez lui (arrêts du TAF A-6099/2014 du 27 novembre 2015 consid. 2.7 et 3.4, A-

6728/2014 du 25 septembre 2015 consid. 9 confirmé par arrêt du TF 2C\_955/2015 du 12 novembre 2015, A-7343/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2015 consid. 3).

**7.2.4** En droit international, la pratique et la jurisprudence reconnaissent que des obligations spécifiques d'informer et de coopérer liant les Etats contractants découlent du principe de la bonne foi et que ce principe renforce la confiance mutuelle de ces Etats et protège les justes attentes d'un Etat contractant (cf. arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 7.4.3 [non définitif]). Le principe de la confiance n'implique toutefois pas qu'il faille se fier aveuglément au contenu des demandes d'assistance administrative (cf. arrêt du TAF A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 7).

Cela dit, les relations internationales sont basées sur la confiance entre Etats. La bonne foi de ceux-ci est présumée aussi longtemps qu'il n'existe pas d'indices clairs qui remettent celle-ci en cause (cf. ATF 107 Ib 264 consid. 4b, arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 2.1.3; arrêts du TAF A-7188/2014 du 7 avril 2015 consid. 2.2.6, A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 3.2). Le Tribunal fédéral a encore récemment jugé que seuls des "élément[s] concret[s]" peuvent permettre de remettre en cause la présomption de bonne foi de l'Etat requérant, compte tenu notamment de l'art. 31 al. 1 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111, CV, en vigueur pour la Suisse depuis le 6 juin 1990). Le principe de la bonne foi ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant; il lui impose néanmoins de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 2.1.3 et 2.4).

**7.2.5** Le Tribunal de céans a jugé, dans un arrêt – certes contesté par devant le Tribunal fédéral – relatif aux données volées, qu'il convenait de ne pas entrer en matière sur une demande d'assistance administrative qui se fonde sur une liste de noms qui a été obtenue par des actes punissables au regard du droit suisse (arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 8.5 [non définitif]). Le Tribunal de céans a adopté une approche fondée tant sur le principe de la bonne foi mentionné à l'art. 7 al. 1 let. c LAAF que sur l'art. 28 par. 3 let. b CDI-F (cf. consid. 7.3.2 ci-dessous).

Ainsi, si la demande d'assistance administrative est muette ou excessivement succincte sur l'origine de ces données, il revient à l'AFC – pour autant qu'elle conçoive des doutes à ce sujet – de s'en enquérir auprès de l'Etat

requérant et d'obtenir de ce dernier une déclaration expresse selon laquelle la demande ne se fonde pas sur des informations qui ont été obtenues par le biais d'actes punissables selon le droit suisse (arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 7.7 [non définitif]).

**7.3** Les conditions de fond ont la teneur suivante.

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

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

Toutefois, conformément à l'art. 28 par. 5 CDI-F (cf. aussi l'art. 8 al. 2 LAAF), en aucun cas les dispositions du paragraphe 3 de cet article 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 paragraphe 5, nonobstant le paragraphe 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.

**7.3.3** Le Tribunal fédéral a rappelé que le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a annoncé un changement de politique majeur en matière d'échange de renseignements en déclarant vouloir désormais appliquer le standard de l'art. 26 du Modèle CDI OCDE dans les conventions de double imposition. Le droit interne suisse n'a toutefois pas été modifié depuis le 13 mars 2009, de sorte que les dispositions de droit suisse protégeant le secret bancaire sont toujours en vigueur, en particulier les art. 127 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB; RS 952.0). La reprise du standard de l'art. 26 du Modèle CDI OCDE implique toutefois que le secret bancaire ne peut plus être opposé pour refuser l'échange de renseignements, même en cas de simple soustraction fiscale. Ainsi, en lien avec le secret bancaire, l'art. 28 par. 5 1<sup>ère</sup> phrase CDI-F l'emporte sur le par. 3, dans la mesure où son application permettrait à l'Etat requis de refuser de transmettre des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 4.3 et 4.4.1).

L'art. 28 par. 5 2<sup>ème</sup> phrase CDI-F n'apparaît pas dans le Modèle CDI OCDE et figure en principe, en substance, dans toutes les conventions de double imposition conclues par la Suisse depuis le 13 mars 2009. Elle a pour but de permettre à la Suisse de mettre en œuvre le standard OCDE à l'égard des établissements suisses concernés par le secret bancaire, dès lors qu'en droit interne, le secret bancaire empêche en principe l'autorité fiscale d'exiger directement des renseignements auprès d'une banque (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 4.4.1).

**7.3.4** Selon le chiffre XI du Protocole additionnel, la référence aux renseignements "vraisemblablement pertinents", contenue à l'art. 28 par. 1 CDI-F, a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants "d'aller à la pêche aux renseignements" ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 consid. 2.1.1).

**7.3.5** 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*, n° 36 s. ad art. 26 *Modèle CDI OCDE*).

**7.3.6** La condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis étant assez restreint, puisqu'il se borne à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. Le Tribunal fédéral évoque ainsi une "répartition des rôles" entre Etat requérant et Etat requis (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4).

**7.3.7** Par ailleurs, il suffit, pour que l'assistance doive être admise, que la personne au sujet de laquelle des renseignements sont requis puisse, en fonction des données transmises, se trouver assujettie à l'impôt, à tout le moins de manière limitée, dans l'Etat requérant (cf. MICHAEL ENGELSCHALK, in: *Vogel/Lehner [éd.], Doppelbesteuerungsabkommen [...] : Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, 6<sup>ème</sup> éd., Munich 2015, n° 57 ad art. 26 *Modèle CDI OCDE*). En effet, au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-F, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou de France, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants (cf. *Message complémentaire*, in: FF 2010 1409, 1414 s.; DANIEL HOLENSTEIN, in: *BSK, Internationales Steuerrecht*, n° 122 ad art. 26 *Modèle CDI OCDE*). Cela dit, le plus souvent il s'agira d'un rattachement économique en raison d'un domicile fiscal limité, c'est-à-dire de l'imposition limitée de certains éléments du revenu et/ou de la fortune de la personne concernée au sens de l'art. 2 CDI-F.

**7.3.8** 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. arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 2.1.1; ERNST CZAKERT, in: Schönfeld/Ditz [éd.], Doppelbesteuerungsabkommen: Kommentar, Cologne 2013, n° 55 s. ad art. 26 Modèle CDI OCDE). La pertinence vraisemblable des documents demandés doit ressortir de la demande d'assistance elle-même (cf. arrêts du TAF A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 5.2, A-6505/2012 du 29 mai 2013 consid. 6.2.2.1). La pêche aux renseignements se définit en tant que requête présentée sans objet d'investigation précis dans l'espoir d'obtenir les informations fiscalement déterminantes (cf. Message complémentaire, in: FF 2010 1409, 1416).

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

**7.4** Dans un contexte de détention indirecte – alléguée ou établie – d'avoirs bancaires, le sens de la notion de "renseignements vraisemblablement pertinents" prévue dans les différentes Conventions internationales calquées sur le Modèle CDI OCDE a été précisé plus avant encore dans une jurisprudence récente du Tribunal fédéral (cf. arrêt du TF 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 141 II 436]; arrêt du TAF A-3845/2015 du 2 décembre 2015 consid. 2.2.3, confirmé par arrêt du TF 2C\_1127/2015 du 17 décembre 2015).

**7.4.1** La notion de "personnes qui ne sont pas concernées par la demande" de l'art. 4 al. 3 LAAF doit "s'interpréter de manière restrictive", conformément au but de la CDI applicable (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 4.6.1). Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a jugé que seules les informations dont le rapport avec l'affaire fiscale apparaissait peu vraisemblable (*wenig wahrscheinlich*) pouvaient être exclues de l'assistance administrative (cf. arrêt du TF 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 141 II 436] consid. 4.5). Le Tribunal administratif fédéral a jugé récemment que c'est dans ce sens que devait se comprendre la jurisprudence du Tribunal fédéral, qui n'a pas fait usage d'une terminologie uniforme dans ses arrêts, mentionnant par

exemple les termes "peu probable", "possibilité raisonnable", "avec certitude", et "potentiellement propres à être utilisés" dans le consid. 2.1.1 de l'arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 25 septembre 2015 destiné à la publication (cf. arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3, 6.1.2 et 6.2, qui citent en particulier les arrêts du TF 2C\_289/2015 du 5 avril 2016, 2C\_690/2015 du 15 mars 2016 et 2C\_490/2015 du 14 mars 2016).

On précise encore que la LAAF a pour fonction de régler, sur le plan interne, les compétences, la procédure et les voies de droit, mais n'a pas pour vocation d'introduire des contraintes matérielles pour contrer les demandes d'informations fondées sur les CDI (arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 4.6.1).

**7.4.2** Il a été rappelé ci-dessus que les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents (cf. art. 28 par. 1 CDI-F). L'art. 28 par. 3 CDI-F prévoit pour sa part que les obligations découlant des par. 1 et 2 dudit article sont limitées par les dispositions légales et la pratique administrative des Etats contractants (cf. consid. 7.3.2 ci-dessus). Désormais, compte tenu de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral, l'art. 28 par. 3 CDI-F, tel qu'encadré par le par. 5 dudit article, doit être interprété en ce sens que la restriction découlant de l'art. 127 LIFD et de 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), à savoir l'impossibilité pour l'autorité administrative suisse de réclamer, en procédure nationale, des renseignements au sujet de comptes dont le contribuable visé est uniquement ayant droit économique, mais qui sont détenus par des tiers, n'empêche pas, dans un tel cas de figure soumis à la procédure d'assistance administrative internationale, de transmettre des renseignements au sujet desdits comptes (dans ce sens, cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 4.5.2 in fine, le consid. 3 dudit arrêt laissant néanmoins la question ouverte).

**7.4.3** Le Tribunal de céans a jugé que 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 (cf. arrêt du TAF A-5090/2014, A-5135/2014 du 16 avril 2015 consid. 5.3). Toutefois, on ne peut retenir que le nom du titulaire d'une procuration sur un compte n'apparaît que par hasard dans la documentation bancaire. Partant, l'identité des personnes disposant d'une procuration sur un compte dont le contribuable est titulaire doit également être transmise, en tant que cette identité constitue un élé-

ment essentiel dans l'examen des flux financiers, de sorte que la vraisemblable pertinence de cette information doit être admise (cf. arrêt du TF 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 141 II 436] consid. 6.2).

Par ailleurs, dans l'arrêt du TF 2C\_216/2015 du 8 novembre 2015, une société – non visée par un contrôle fiscal – était détenue par une des deux personnes physiques visées par un tel contrôle. Ces deux personnes disposaient d'une procuration sur le compte de la société. En conséquence, il a été jugé que les informations relatives à ces comptes (*Informationen zu diesen Konten*) étaient vraisemblablement pertinentes au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-F; l'art. 47 LB ne s'opposait pas à la transmission des informations (art. 28 par. 5 CDI-F; arrêt du TF 2C\_216/2015 du 8 novembre 2015 consid.4.2).

## **8.**

**8.1** En l'espèce, quant à la forme, les trois demandes d'assistance administrative sont conformes aux exigences prévues par le Protocole additionnel (cf. consid. 7.2.1 ci-dessus).

**8.2** Il convient donc de procéder à l'examen des autres conditions d'ordre formel. Après une remarque préliminaire relative aux notifications françaises envoyées aux recourants en Suisse (cf. consid. 8.2.1), sera présentée la question de la recherche indéterminée de preuves (cf. consid. 8.2.2). Le principe de subsidiarité sera traité ensuite tant sous l'angle du fait que des démarches de l'Etat requérant ont été diligentées contre les recourants en parallèle de la présente procédure (cf. consid. 8.2.3 s.) que sous l'angle du fait que les procédures fiscales dirigées contre les recourants auraient été clôturées (cf. consid. 8.2.5). Viendront finalement la question de l'obligation de coopérer de la France (cf. consid. 8.2.6) ainsi que la problématique des données volées (cf. consid. 8.2.7).

**8.2.1** On relève en premier lieu qu'il n'appartient pas au Tribunal de céans de se prononcer sur la qualification des démarches françaises en Suisse sous l'angle de l'art. 271 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0; actes exécutés sans droit pour un Etat étranger). Toujours est-il que la notification directe par la poste, à l'étranger, est un acte d'autorité publique sur territoire étranger dont l'exécution incombe aux autorités locales. Une autorité judiciaire ou un organisme de l'Etat d'envoi ne peut y procéder qu'avec le consentement de l'Etat de destination (cf. ATF 131 III 448 consid. 2.2.3, 124 V 47 consid. 3a, 105 la 307 consid. 3b). Ici, l'Etat requérant n'a ni demandé ni *a fortiori* obtenu le consentement de l'Etat requis, soit la Suisse, pour faire parvenir les diverses communications aux

recourants (cf. consid. 8.2.3 s. ci-dessous). Aucune convention internationale ne prévoit la possibilité pour la France de procéder de la sorte.

Les communications envoyées aux domiciles en Suisse des recourants sont dès lors illégales, car elles violent un principe largement reconnu du droit des gens; elles sont donc nulles et dépourvues de tout effet (cf. ATF 124 V 47 consid. 3b; décision de la Commission fédérale de recours en matière de personnel fédéral du 7 novembre 2001 in: Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 66.36 consid. 2a).

**8.2.2** Il convient en outre de préciser que la règle selon laquelle il n'est pas entré en matière lorsque la demande est déposée à des fins de recherche de preuves (cf. art. 7 let. a LAAF et consid. 7.3.4 et 7.3.8 s. ci-dessus) ne fait pas obstacle à l'octroi de l'assistance administrative dans le cas d'espèce. En effet, l'état de fait est bien délimité et les personnes au sujet desquelles l'Autorité requérante française souhaite obtenir des informations sont clairement identifiées. Savoir comment et pourquoi l'Autorité requérante française conduit un contrôle fiscal n'a pas à être établi par l'Etat requis, sous réserve des règles applicables en matière de données volées (cf. consid. 7.2.5 ci-dessus). Il n'y a donc pas besoin de savoir si l'allégation de l'Autorité requérante française selon laquelle il y a eu \*\*\* en faveur de la recourante 1 et du recourant 2 est avérée. D'ailleurs, les soupçons de l'Autorité requérante française se sont révélés en partie fondés tant en ce qui concerne le détenteur d'information, la Banque A, que la relation bancaire Y, ce qui tend à corroborer ladite allégation. Le grief relatif à l'interdiction de la recherche indéterminée de preuve et de violation du principe de proportionnalité doit donc être rejeté.

**8.2.3** Au titre du principe de subsidiarité (cf. consid. 7.2.2 ci-dessus), on peut s'étonner du fait que l'Autorité requérante française a envoyé des avis comminatoires du \*\*\* 2014 sous menace de taxation d'office (intitulées notamment des "demande[s] d'éclaircissements ou de justifications concernant vos revenus") à la recourante 1 et au recourant 2, comme ces derniers en ont informé l'AFC le 3 mars 2014 par le biais de leur Conseil. En effet, ces communications – dont la nullité vient d'être rappelée – couvrent en particulier la même période fiscale (2010 et 2011) et les mêmes impôts (impôts sur le revenu et impôt de solidarité sur la fortune) que ceux visés par les demandes d'assistance administrative. Elles laissent dès lors penser que l'Etat requérant n'aurait pas *épuisé* les moyens à sa disposition pour collecter les informations requises.

Cela étant, rien n'indique que l'Etat requérant n'a pas à tout le moins *utilisé* les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne pour les impôts et les années concernées par les demandes d'assistance administrative, au regard de l'indication desdites demandes selon lesquelles "les moyens de collecte du renseignement, prévus par notre procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés". Il n'y a d'ailleurs pas lieu d'exiger de l'Autorité requérante française qu'elle démontre qu'elle a interpellé en vain les recourants avant de demander l'assistance de la Suisse (cf. arrêt du TAF A-6708/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 [non définitif]). Au demeurant, l'emploi, tant dans le Protocole additionnel que dans la LAAF, du terme "utilisé", et non du terme "épuisé", tend à réduire la portée du principe de subsidiarité (AURÉLIA RAPPO/AURÉLIE TILLE, Les conditions d'assistance administrative internationale en matière fiscale selon la LAAF, in: RDAF 2013 II p. 1 ss, p. 23 s.), qui n'impose de toute façon pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1). Les recourants se méprennent donc lorsqu'ils insistent sur l'absence "d'épuisement" des moyens à disposition de l'Etat requérant. Quoi qu'il en soit, il faut s'en tenir aux déclarations de l'Etat requérant lorsqu'il allègue que les conditions prévues par la CDI applicable sont remplies. Les relations internationales sont en effet basées sur la confiance entre Etats (cf. consid. 7.2.4 ci-dessus). L'exigence conventionnelle relative au principe de subsidiarité a ainsi été respectée, comme cela ressort de la déclaration incluse dans chaque demande d'assistance administrative, qui "est effectuée conformément aux termes de la [CDI-F]" (cf. arrêt du TAF A-6337/2014 du 21 octobre 2015 consid. 7 [non définitif]). Partant, les recourants ne peuvent rien tirer de l'art. 6 al. 3 LAAF prévoyant que l'AFC doit obtenir des compléments d'informations en cas de lacunes de la demande d'assistance administrative.

**8.2.4** Il est vrai que l'Autorité requérante française n'en est pas restée là et a encore, postérieurement au dépôt des demandes d'assistance administrative, envoyé des "avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle" du \*\*\* 2014 au domicile en Suisse de la recourante 1, respectivement du recourant 2. L'AFC a été ensuite informée, toujours par la recourante 1, respectivement le recourant 2, de ce qu'ils avaient été convoqués le \*\*\* 2014 pour un entretien fixé au \*\*\* 2014 en France en vue d'établir leur situation fiscale respective. Le Tribunal de céans a par la suite reçu des courriers de Me Hunziker transmettant d'autres communications des \*\*\* 2015 et \*\*\* 2015 en Suisse au recourant 2 et à la recourante 3. Ces démarches procédurales se sont terminées par deux courriers du \*\*\* 2015 de l'Autorité requérante française indiquant que l'examen de la situation

fiscale pour les années 2011 et 2012 de la recourante 1, respectivement du recourant 2 et de la recourante 3, était achevé. On relève à ce titre que ces moyens de preuve nouveaux sont recevables devant le Tribunal de céans, en tant qu'ils se situent dans le cadre de l'objet du litige, compte tenu de la maxime inquisitoire applicable à la présente procédure (cf. arrêt du TAF A-437/2013 du 16 septembre 2013 consid. 1.4).

On ne peut, il est vrai, exclure que les procédures fiscales fondant ces courriers couvrent au moins en partie les impôts visés par les demandes d'assistance administrative, ce qui indiquerait que la France n'aurait pas effectivement utilisé les moyens de sa procédure interne avant de déposer ses demandes. S'avère néanmoins décisif le fait que ces communications ultérieures visaient les années fiscales 2011 et 2012, soit des années qui ne sont pas (entièrement) visées par les demandes d'assistance administrative, comme cela ressort en particulier des communications du \*\*\* 2015. Les démarches françaises sont étrangères aux contrôles fiscaux ici concernés et ne peuvent donc avoir un impact sur le principe de subsidiarité examiné. En outre et pour les mêmes raisons, l'affirmation de l'Autorité requérante française selon laquelle un examen fiscal pour les années 2010 et 2011 est en cours ne peut être remise en cause: les recourants ne peuvent ainsi être suivis lorsqu'ils soutiennent, sur la base des avis du \*\*\* 2014 précités, que la recourante 1, respectivement le recourant 2, ne faisaient pas déjà l'objet d'un contrôle fiscal lors du dépôt des demandes d'assistance administrative. Cela dit, on ne saurait tenir rigueur à l'Autorité requérante française de conduire une procédure fiscale en parallèle de la procédure d'assistance administrative pour l'année 2011, puisque la recourante 1 et le recourant 2 étaient résidents fiscaux jusqu'au \*\*\* 2011 dans l'Etat requérant, comme ils l'allèguent eux-mêmes, avant de prendre domicile en Suisse à compter de cette date. Quoi qu'il en soit, il n'appartient pas au Tribunal de céans d'évaluer ici le bien-fondé de la procédure conduite par les autorités françaises en France pour les années fiscales 2011 et 2012 alors que les recourants n'y avaient plus leur domicile fiscal, puisque les demandes ne portent que sur les années 2010 et 2011.

Au demeurant, les trois courriers du \*\*\* 2015 de l'Autorité requérante française, transmis par Me Hunziker le 8 mai 2015 et sur lesquels il se base pour appuyer le grief de la violation du principe de subsidiarité, ne contiennent pas leurs annexes, pourtant nombreuses selon le texte de ces courriers ("26 feuilles", "9 feuilles", "5 feuilles", y compris le courrier). Selon les trois "réponse[s] aux observations du contribuable" du \*\*\* 2015, le recourant 2 et la recourante 3 semblent en outre avoir remis à l'Autorité requérante française des observations du \*\*\* 2015, sans que le Tribunal de

céans n'ait eu connaissance de leur contenu. On peut à ce titre remarquer le manque de transparence dont ils font preuve dans leurs communications au Tribunal de céans, ce qui est de nature à conférer un crédit secondaire aux allégations corrélées aux pièces évoquées.

**8.2.5** Par ailleurs, les recourants allèguent que la procédure de rectification fiscale à l'origine des demandes est terminée (cf. consid. 7.2.3 ci-dessus); l'AFC soutient quant à elle que la procédure nationale peut être prolongée ou ouverte à nouveau.

On ne sait ici ce qu'il est advenu des procédures relatées par les avis du \*\*\* 2014. Un courrier du 7 mai 2014 produit sous pièce 14 du recours contre la Décision B indiquerait que le courrier du \*\*\* 2014, à tout le moins celui concernant le recourant 2 et la recourante 3, "est nul et non avenue". Cela étant, les recourants insistent, postérieurement au dépôt du recours, sur le défaut d'intérêt public à poursuivre la présente procédure en produisant des pièces du \*\*\* 2015 relatives à contrôle fiscal clos pour les années 2011 et 2012. Ce sont donc ces années qui sont concernées par une éventuelle clôture. Les questions du stade auquel en sont restées les procédures nationales françaises relatées dans les communications du \*\*\* 2015 et la possibilité éventuelle d'une reprise desdites procédures peuvent néanmoins rester ouvertes; ces procédures ne peuvent en effet pas faire obstacle, sous l'angle du principe de subsidiarité, à la présente procédure d'assistance administrative, qui vise les années 2010 et 2011.

En conclusion, sous l'angle du principe de subsidiarité (cf. consid. 7.2.2 s. ci-dessus), les demandes d'assistance administrative sont conformes à la loi, puisque les procédures fiscales parallèles à la présente procédure et cette dernière intéressent des années dissemblables. Le grief doit donc être rejeté.

**8.2.6** Les notifications et communications envoyées aux recourants à leurs adresses en Suisse par l'Autorité requérante française nécessitent par ailleurs un examen sous l'angle de l'obligation d'informer et de coopérer liant les Etats contractants (cf. consid. 7.2.4 ci-dessus).

On l'a vu, l'Autorité requérante française a entrepris des démarches en Suisse non seulement antérieurement, mais aussi postérieurement au dépôt des demandes d'assistance administrative (cf. consid. 8.2.3 s. ci-dessus). Comme ces démarches nécessitent un examen sous l'angle du principe de subsidiarité – on peut parler ici d'éléments concrets pouvant per-

mettre de remettre en cause la présomption de bonne foi de l'Etat requérant – leur existence est pertinente pour examiner la possibilité d'accorder l'assistance. On peut, il est vrai, s'en tenir aux déclarations de l'Etat requérant lorsqu'il allègue que les conditions prévues par la CDI applicable sont remplies (cf. consid. 7.2.4 ci-dessus). Il n'en demeure pas moins que dans la présente affaire, les démarches françaises soulèvent les questions évoquées plus haut et sont dès lors sérieusement sujettes à caution; dans ces circonstances, l'Etat requérant doit, pour que l'assistance puisse être accordée, coopérer et notamment informer l'AFC des démarches entreprises, qui plus est lorsqu'elles l'ont été sur le territoire de l'Etat requis. A ce titre, il ne peut certes être exigé de l'Etat requérant qu'il présente l'état de fait pertinent sans lacune ni contradiction aucune (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.2, 128 II 407 consid. 5.2.1; arrêt du TAF A-4415/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.3). Cet assouplissement jurisprudentiel ne vaut toutefois que pour la présentation des faits de la cause visés par la procédure interne et non pour la présentation du respect des conditions d'ordre formel de l'assistance administrative. Or, la condition du principe de subsidiarité est d'ordre formel (cf. consid. 7.2.2 ci-dessus). Par conséquent, l'Etat requérant ne peut pas alléguer le respect dudit principe de manière lacunaire ou contradictoire, contrairement à ce que soutient l'AFC.

Cela dit, les demandes d'assistance administrative ne peuvent être rejetées pour violation du principe de subsidiarité: il ressort en effet des moyens de preuve produits par les recourants que la procédure parallèle concerne essentiellement une période distincte de celle visée par les demandes, dont la validité ne saurait dès lors être affectées par des démarches procédurales relatives à un autre complexe factuel (cf. consid. 8.2.4 ci-dessus). Pour cette même raison, on ne peut retenir, contrairement à ce que soutiennent les recourants, un "mensonge délibéré" de l'Autorité requérante française. De toute façon, les conséquences des démarches françaises en Suisse s'épuisent dans leur inefficacité (cf. consid. 8.2.1 ci-dessus), sans que la présente procédure n'en soit affectée, de sorte que l'absence d'information de la part de l'Autorité requérante française ne nuit pas à la validité des demandes litigieuses.

**8.2.7** Il faut ainsi en venir à présent à l'examen du cas sous l'angle des données prétendument volées.

**8.2.7.1** Les recourants allèguent que "[l]a difficulté, voire l'impossibilité [...] de prouver l'origine illicite des renseignements, ne devrait [...] pas faire obstacle à l'application de l'art. 7 let. c LAAF". Cette allégation se situe néanmoins en porte-à-faux avec la règle prévoyant qu'il doit exister des

éléments suffisants relatifs à un vol de données prétendu pour que des éclaircissements doivent être sollicités de l'autorité étrangère (cf. arrêt du TAF A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 8). Selon les recourants, la racine \*\*\* des numéros bancaires remis par l'Autorité requérante française impliquerait un lien avec la succursale \*\*\* de la Banque A, qui aurait subi des vols de données bancaires. A ce titre, il serait notoire, selon les recourants, que les autorités françaises se "prêtent au trafic, au partage, à l'exploitation et à (sic) même à la falsification de telles données volées". De tels propos à l'emporte-pièce ne sont toutefois pas de nature à convaincre le Tribunal de céans. Quoi qu'il en soit, les recourants eux-mêmes font valoir – de manière ambivalente – lorsqu'ils allèguent la violation de l'interdiction de la recherche de preuves, que les indications relatives à ces comptes seraient des "leurre[s]" puisque ces comptes n'auraient que peu, voire pas de lien du tout avec les recourants. On ne voit donc pas en quoi il faudrait retenir des doutes au sujet de la provenance des données figurant dans les demandes. Cette ambivalence n'est d'aucune manière atténuée par la pièce 6 des recourants (un article d'un quotidien genevois titrant "La France a effectivement falsifié les listes de Falciani"), puisque ce dernier ne concerne pas la Banque A. Quant à la prétendue utilisation que les autorités allemandes auraient fait de données soi-disant recelées, elle demeure vague et de toute manière éloignée du cas présent.

**8.2.7.2** En outre, les demandes d'assistance administrative ne comportaient pas de liste, dont le contenu et la mise en page avaient orienté dans une large mesure les soupçons initiaux du Tribunal de céans dans l'affaire A-6843/2014 précitée (cf. consid. 7.2.5 ci-dessus). Peu importe dès lors que les demandes d'assistance administrative, comme allégué par les recourants, "taisent soigneusement la source d'information ayant permis à l'autorité requérante d'alléguer l'existence de ces deux comptes bancaires avec leurs numéros respectifs précis", puisqu'une sollicitation à cet égard n'a pas à intervenir dans tous les cas mais seulement si l'AFC conçoit des doutes à ce sujet.

**8.2.7.3** Quoi qu'il en soit, l'AFC a procédé non seulement à l'interpellation de la Banque A, mais également du MPC. Tous deux ont répondu par la négative quant à la question de savoir si les données bancaires relatives à la recourante 1 et au recourant 2 pouvaient avoir fait l'objet d'un vol. On ne voit dès lors pas pourquoi l'AFC aurait dû entretenir des doutes quant à l'origine des données, de sorte qu'une interpellation de l'Autorité requérante française quant à la provenance des données n'avait pas à entrer en ligne de compte.

**8.2.7.4** Ainsi, puisque ne peut être retenu le fait que les données des demandes d'assistance administrative ont été volées, et compte tenu de la jurisprudence ressortant de l'arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015, ni l'art. 7 let. c LAAF, pas plus que l'art. 28 par. 3 let. b CDI-F, ne font obstacle aux demandes d'assistance administrative.

**8.3** Aucune condition d'ordre formel ne faisant échec aux demandes d'assistance administrative, il convient à présent d'examiner les conditions de fond.

**8.3.1** La possibilité d'accorder l'assistance administrative dans le cadre des Décisions doit être examinée au regard des informations bancaires relatives aux relations dont la recourante 1 et le recourant 2 sont titulaires (cf. consid. 8.3.2 s.), pour en venir aux informations relatives à la qualité d'ayant droit économique (cf. consid. 8.3.4), avant de traiter la question des relations sur lesquelles la recourante 1 et le recourant 2 disposent d'une procuration (cf. consid. 8.3.5 s.). Finalement, sera abordée la problématique de l'étendue des informations à transmettre (cf. consid. 8.3.7). Les informations à transmettre au sujet de la relation sur laquelle le recourant 2 dispose d'une procuration devront être limitées conformément au consid. 8.3.8.

**8.3.2** En ce qui concerne la relation bancaire W, la recourante 1 en est titulaire et ayant droit économique selon les informations remises par la Banque A. Ces informations sont donc vraisemblablement pertinentes pour l'établissement de la situation fiscale de dite recourante; la décision d'accorder l'assistance administrative à propos des deux comptes de la relation ne prête pas le flanc à la critique. L'Autorité requérante française expose en effet dans sa demande d'assistance administrative que la recourante 1 était résidente fiscale en France jusqu'en 2011 et qu'elle devait à ce titre déclarer notamment tous ses revenus et son patrimoine, y compris les comptes bancaires ouverts à l'étranger, afin que le montant des impôts dus puisse être établi. Compte tenu de la précision de la demande d'assistance administrative (cf. consid. 7.3.5 ci-dessus), il importe peu que le numéro de la relation bancaire n'ait pas été indiqué dans dite demande, puisque l'échange d'informations doit être aussi large que possible (cf. consid. 7.3.8 ci-dessus) et que l'interdiction de la recherche indéterminée de preuves n'est pas violée (cf. consid. 8.2.2 ci-dessus).

Par ailleurs, le fait que, comme la recourante 1 en a informé l'AFC le 19 mai 2014, la relation a été clôturée en \*\*\* 2009, mais réactivée en \*\*\* 2009 et \*\*\* 2010, avant d'être à nouveau clôturée respectivement le \*\*\* 2009 et

le \*\*\* 2010, afin d'y passer des écritures avec valeur respectivement au \*\*\* 2009 et \*\*\* 2009, ne change rien à cette conclusion. Un défaut de vraisemblable pertinence ne peut en effet être écarté au motif que la relation a momentanément cessé d'exister en 2009; l'activation, certes temporaire, pendant l'année 2010, de cette relation est établie et non contestée. Le grief des recourants, qui se prévalent d'écritures "techniques" soi-disant insignifiantes, doit donc être rejeté. Pour les mêmes raisons, on ne peut reprocher à l'AFC de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique prohibé (cf. chiffre XI du Protocole additionnel; art. 4 al. 1 LAAF).

Enfin, le solde insignifiant, voire négatif, de cette relation au 1<sup>er</sup> janvier 2010 ne fait pas obstacle à l'octroi de l'assistance administrative, dans la mesure où l'Autorité requérante française demande les relevés et états de fortune sans limiter la demande aux documents faisant état de revenus ou d'avoir significatifs. Il est vrai qu'on pourrait se demander en quoi l'information d'un patrimoine nul ou négatif pourrait conduire à ce qu'une personne se trouve assujettie à l'impôt (cf. consid. 7.3.7 ci-dessus; sur l'avis de l'Etat requis quant à la vraisemblable pertinence, cf. consid. 7.3.6 ci-dessus). Toutefois, il n'appartient pas à l'Etat requis de déterminer si les avoirs détenus par une contribuable disposent de la substance suffisante pour déclencher ou accroître l'imposition dans l'Etat requérant, l'assistance ayant notamment pour but de permettre de confirmer ou d'infirmer les soupçons de l'Autorité requérante française (cf. arrêt du TAF A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 8). Les informations de la relation bancaire de la recourante 1, qui fait l'objet d'un contrôle fiscal, sont donc vraisemblablement pertinentes pour étayer les dires de la recourante 1 dans la procédure française.

**8.3.3** Les informations relatives aux comptes bancaires des relations dont le recourant 2 est titulaire, c'est-à-dire les relations Y et Z, doivent également être transmises, compte tenu de la précision de la demande d'assistance administrative à l'instar de ce qui vaut pour la recourante 1 (cf. consid. 8.3.2 ci-dessus), d'autant plus qu'un transfert d'actions a eu lieu entre les deux relations, qui font d'ailleurs état d'avoirs en comptes substantiels.

**8.3.4** L'information relative à la qualité d'ayant droit économique, y compris le formulaire A lorsqu'il a été remis par la Banque A, de la recourante 1, respectivement du recourant 2, sur les relations bancaires dont ils sont titulaires doit également être transmise, puisque le titulaire et l'ayant droit économique des relations respectives s'avèrent être une seule et même personne, d'autant plus que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les

restrictions relatives à la qualité d'ayant droit économique n'ont pas lieu d'être (cf. consid. 7.4.2 ci-dessus).

**8.3.5** Demeure à traiter la question de savoir si les renseignements relatifs à la relation W sur laquelle le recourant 2, visé par un contrôle fiscal, ne dispose que d'une procuration – sans être titulaire ni ayant droit économique – doivent être transmis, cas échéant dans quelle mesure, étant rappelé que cette question ne se pose que dans le cadre de la Décision B (cf. consid. 4.2 ci-dessus).

Le recourant 2 est le fils de la recourante 1; celle-ci pourrait intervenir dans la structuration des affaires de ce dernier, ce qui plaide déjà en faveur de la transmissibilité de l'information selon laquelle le recourant 2 dispose d'une procuration sur la relation W au nom de la recourante 1 (cf. OCDE, Commentaire, n° 8 let. e ad art. 26). Quoi qu'il en soit, puisque ce pouvoir n'apparaît pas par hasard dans les documents et qu'il permet au surplus d'évaluer les flux financiers utiles au contrôle fiscal du recourant 2 (consid. 7.4.3 ci-dessus), l'Autorité requérante française doit en être informée (cf. arrêt du TAF A-7049/2014 du 19 février 2016 consid. 9), ce conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. arrêt du TF 2C\_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 4.2). La possibilité de transmettre cette information n'implique néanmoins pas que les documents de cette relation doivent être transmis (cf. consid. 8.3.8 ci-dessous).

**8.3.6** Pour ce qui est de la relation X au nom de la recourante 3, il est vrai à ce titre qu'elle n'est identifiée dans aucune demande d'assistance administrative, de sorte que l'assistance à son propos ne peut en principe être accordée (sur l'absence de possibilité de procéder à un échange automatique ou spontanée de renseignements, cf. consid. 8.3.2 ci-dessus). La question de savoir si les renseignements doivent être transmis au motif que le recourant 2 possède une procuration sur cette relation souffre par ailleurs de rester ouverte. En effet, comme les recourants le présentent eux-mêmes, la recourante 3 est l'épouse du recourant 2. Surtout, les communications de l'Autorité requérante française qu'ils ont remises à l'AFC, respectivement au Tribunal de céans, sont adressées à "Monsieur ou Madame", tous deux destinataires de ces dernières. Il faut donc en conclure que le recourant 2 et la recourante 3 font l'objet d'une taxation commune (cf. arrêt du TAF A-5090/2014, A-5135/2014 du 16 avril 2015 consid. 5.3). Dès lors, les informations relatives à la relation dont la recourante 3 est titulaire doivent être transmises intégralement, même si le recourant 2 n'est que bénéficiaire d'une procuration sur cette relation, en tant qu'elles sont vraisemblablement pertinentes pour le contrôle fiscal du recourant 2.

Partant, le recourant 2 ne peut se prévaloir, notamment sur la base de l'art. 4 al. 3 LAAF, du fait qu'il ne dispose que d'une procuration sur les relations bancaires précitées pour empêcher le transfert d'informations. Son grief doit donc être rejeté.

**8.3.7** La question de l'ampleur de la documentation à transmettre doit enfin être liquidée. Dans le cadre de la Décision B, l'AFC envisage de transmettre plusieurs dizaines de pages de documentation bancaire, notamment des extraits et relevés de comptes. Les extraits à transmettre suite à la Décision A sont nettement plus limités. Outre des confirmations du solde et des intérêts, seules deux pages sont visées; elles ne contiennent au demeurant aucune information relative à des tiers non concernés, hormis des données nominatives relatives à un (des) employé(s) de banque, que l'AFC a décidé à juste titre de caviarder (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 25 septembre 2015 consid. 4.6.1 s.).

Le Tribunal de céans a jugé à ce propos qu'il n'était pas compatible avec l'art. 127 LIFD ni avec le principe de proportionnalité de transmettre l'intégralité des écritures relatives à un compte, c'est-à-dire l'intégralité des relevés de compte et que, de manière générale, en ce qui concerne les relevés de compte, seuls le solde du compte, le total du montant des opérations effectuées sur celui-ci ainsi que les intérêts et les frais qui y sont liés peuvent être transmis aux autorités requérantes (cf. arrêts du TAF A-7091/2014 du 9 juin 2015 consid. 10.2, A-5863/2014 du 19 mai 2015 consid. 13, A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.3.4). Toutefois, cette jurisprudence a été révisée par le Tribunal fédéral, qui a précisé que l'AFC dispose, en vertu de l'art. 28 par. 5 2<sup>ème</sup> phrase CDI-F, des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 LB ou toute autre disposition de droit interne (cf. arrêts du TF 2C\_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C\_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3, 2C\_1174/2014 du 25 septembre 2015 consid. 4.5.2).

Comme déjà évoqué, les noms des employés de banque apparaissant dans la documentation doivent être caviardés (cf. arrêt du TF 2C\_1174/2014 du 25 septembre 2015 consid. 4.6.1 s.). A ce titre, conformément à l'art. 17 al. 2 LAAF, l'AFC a décidé de caviarder les données qui ne sont vraisemblablement pas pertinentes; il n'est donc pas douteux que seules les informations vraisemblablement pertinentes seront transmises.

Ainsi, puisque l'Autorité requérante française demande les "états de fortune" et les "relevés [des] comptes" litigieux, et sur le vu de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral, il convient de transmettre l'intégralité de la documentation bancaire (cf. arrêt du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 10.2 [non définitif]) tant dans le cadre de la Décision A que de la Décision B, sous réserve du considérant qui suit.

**8.3.8** Il sied de mettre en évidence que la documentation bancaire concernant la relation W au nom de la recourante 1 doit être transmise dans le seul cadre de la Décision A, à l'exclusion de la Décision B.

Cette précision est d'importance, puisque compte tenu du principe de spécialité (cf. arrêt du TAF A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 5.3), d'ailleurs rappelé dans les Décisions, la transmission de la documentation bancaire dans le seul cadre de la Décision A, à l'exclusion de la Décision B, prive l'Etat requérant de la possibilité de faire usage de dite documentation dans la procédure nationale dirigée contre le recourant 2, visé par cette dernière.

Il est vrai que l'arrêt du TAF A-7049/2014 du 19 février 2016 consid. 9 prévoit la transmission du nom du détenteur du compte sur lequel le recourant dispose d'une procuration. La transmission de la documentation bancaire n'est néanmoins pas prévue par cet arrêt. En outre, le Tribunal fédéral a jugé qu'il était évident que la liste des transactions effectuées sur les comptes du contribuable pouvait être pertinente pour sa taxation (arrêt du TF 2C\_216/2015 du 8 novembre 2015 consid.5.4). Il n'a ainsi pas été jugé que la liste des transactions sur des comptes, sur lesquels les personnes visées par un contrôle fiscal disposaient d'une procuration sans être titulaires, devait être transmise.

Cela dit, il faut distinguer la qualité de titulaire du compte de celle de bénéficiaire d'une procuration (cf. consid. 7.4.3 ci-dessus), ce que la jurisprudence récente du Tribunal fédéral ne remet pas en question. La documentation bancaire de la relation W, qui devrait, selon la Décision B, être transmise, ne saurait par conséquent être vraisemblablement pertinente pour la taxation du recourant 2, qui n'est pas titulaire de la relation; sur ce point, le Décision B doit être réformée. Ainsi, dans le cadre de la demande d'assistance administrative visant le recourant 2 – c'est-à-dire dans le contexte de la décision B – hormis l'information selon laquelle le recourant 2 dispose d'une procuration sur la relation W au nom de la recourante 1 (cf. consid. 8.3.5 ci-dessus), aucune information ni documentation au sujet de dite relation ou de ses sous-comptes ne doit être transmise.

## 9.

Les autres arguments des recourants, dans la mesure où ils sont pertinents (cf. arrêt du TAF A-5984/2013 du 4 février 2015 consid. 5), sont traités de la manière suivante.

**9.1** Il n'y pas lieu de retenir une "tentative [...] de violer les dispositions conventionnelles" de la part de l'Autorité requérante française au motif qu'elle a demandé à obtenir "à titre exceptionnel", des informations à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, puisqu'elle a clairement indiqué avoir conscience qu'une telle demande n'était pas couverte par la réglementation en vigueur. De toute façon, l'AFC n'a pas donné suite à cette demande (cf. consid. 4.1 ci-dessus); il n'y a donc rien à redire à la sollicitation de l'Autorité requérante française.

**9.2** Les recourants se plaignent de ce que les numéros de comptes \*\*\*, respectivement \*\*\*, dévoilés le 18 mars 2014 par la Banque A, figurent dans une demande d'assistance administrative du \*\*\* 2014 dirigée contre la recourante 1. Ils en déduisent que l'Autorité requérante française aurait obtenu, après s'être prétendument plainte de la lenteur de la présente procédure, des données "de son propre chef en Suisse ou auprès d'intermédiaire en Suisse", ce qui n'est toutefois ni prouvé ni même étayé. Dans sa réponse, l'AFC se défend d'avoir laissé filtrer une quelconque information. Les recourants adoptent ensuite une position juridique différente dans leurs répliques, puisqu'ils invoquent que l'utilisation des deux numéros évoqués démontrerait que l'Etat requérant fonde ses demandes d'assistance administrative sur des données volées. Cela dit, vu notamment les allégations équivoques des recourants, on ne voit pas en quoi l'apparition des numéros litigieux devrait altérer la conclusion du Tribunal de céans selon laquelle il n'existe pas d'éléments suffisants pour retenir un vol de données (cf. consid. 8.2.7 ci-dessus). Quoi qu'il en soit, la présente procédure n'est pas le lieu de discuter de la légalité d'une demande d'assistance administrative délivrée dans une autre procédure conduite par l'AFC. L'argument est donc rejeté.

**9.3** Le fait que certaines des références bancaires mentionnées dans les demandes d'assistance administrative n'ont pas été attribuées aux recourants par la Banque A et la Banque B ne suffit pas à retenir que l'Autorité requérante française aurait fait usage de prétextes de manière déloyale, compte tenu de la précision des demandes d'assistance administrative (cf. consid. 8.3.2 s. ci-dessus).

**9.4** Le formulaire A comporte certes une date antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2010. Cela ne suffit toutefois pas pour exclure ledit formulaire de l'assistance, puisque la validité de ce formulaire postérieurement à cette date n'est aucunement remise en cause. Quoi qu'il en soit, l'AFC précise dans sa réponse que la date litigieuse sera caviardée conformément à l'art. 17 al. 2 LAAF rappelé dans la Décision B; elle aura ainsi soin de procéder comme annoncé.

**9.5** Il n'y a rien à redire à la formulation des Décisions selon lesquelles l'Autorité requérante française doit être informée de ce que des comptes mentionnés dans les demandes d'assistance administrative n'ont "pas pu être mis en lien" avec la recourante 1, respectivement le recourant 2. Selon les recourants, l'existence des relations serait soi-disant faussement corroborée; ils n'indiquent toutefois pas quelle devrait être la formulation selon eux adéquate. De toute façon, seule la formulation et non la véracité du propos est contestée. Partant, l'argument est rejeté.

## **10.**

Il s'ensuit que le recours contre la Décision A est intégralement rejeté, dans la mesure de sa recevabilité. Le recours contre la Décision B est partiellement admis au sens du considérant 8.3.8, dans la mesure de sa recevabilité. Il est rejeté pour le surplus.

**10.1** Dans le cadre du recours de la recourante 1 contre la Décision A, vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 2'000.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante 1, qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss FITAF. Le Tribunal de céans impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure. Le solde de Fr. 5'500.- de l'avance de frais versée par la recourante 1 (elle a versé une avance sur les frais de procédure de Fr. 7'500.-) lui sera donc restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 7 al. 3 FITAF).

**10.2** Dans le cadre du recours du recourant 2, de la recourante 1 et de la recourante 3 contre la Décision B, les frais de procédure sont fixés à un montant total de Fr. 7'500.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours. Le recours est partiellement admis, mais l'essentiel des conclusions est rejeté, l'assistance de la Suisse à la France n'étant pas remise en cause. Le recourant 2, la recourante 1 et la recourante 3 doivent dès lors supporter la majeure partie des frais de procédure (cf. arrêt du TAF A-

6399/2014 du 4 janvier 2014 consid. 12.1); cette part sera de quatre cinquième, soit de Fr. 6'000.-, et est mise solidairement à la charge du recourant 2, de la recourante 1 et de la recourante 3, qui succombent pour l'essentiel, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss FITAF. Le Tribunal de céans impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure. Le solde de Fr. 1'500.- de l'avance de frais versée par le recourant 2, la recourante 1 et la recourante 3 (ils a versé une avance sur les frais de procédure de Fr. 7'500.-) leur sera donc restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF). Le recourant 2, la recourante 1 et la recourante 3, sont représentés par le même mandataire professionnel; ils ont droit à des dépens partiels (cf. art. 64 al. 1 PA; art. 7 ss FITAF). Sur la base du dossier – et comme il n'appartient pas au Tribunal de rappeler aux recourants qu'ils ont annoncé vouloir produire un décompte (cf. consid. en fait M ci-dessus), les dépens partiels seront arrêtés à un Fr. 500.- pour chacun desdits recourants (soit un total de Fr. 1'500.-), à charge de l'AFC.

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

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

**1.**

L'affaire A-4669/2014 est jointe à l'affaire A-4668/2014.

**2.**

Le recours contre la Décision A est rejeté.

**3.**

Le recours contre la Décision B est partiellement admis.

**4.**

La Décision B est réformée comme suit:

*chiffre 2 du dispositif, lettres c et d:*

c. les relevés de fortune des comptes désignés ci-dessus – à l'exclusion de la relation W et de ses sous-comptes – aux 1<sup>er</sup> janvier 2010 et 2011, ainsi que les relevés faisant apparaître les mouvements de ces comptes pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au \*\*\* 2011, en procédant au caviardage des informations relatives à des tiers non concernés par la demande ainsi que des données relatives à une période antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2010;

d. les informations relatives au transfert des avoirs pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au \*\*\* 2011, aucune information relative à la relation W ou à ses sous-comptes n'étant néanmoins transmise.

**5.**

Le recours contre la Décision B est rejeté pour le surplus.

**6.**

Les frais de procédure à la charge de la recourante 1 dans le cadre de son recours contre la Décision A sont fixés à Fr. 2'000.- (deux mille francs). Ce montant est entièrement imputé sur l'avance de frais de Fr. 7'500.- (sept mille cinq cent francs) effectuée par la recourante 1 dans le cadre de son recours contre la Décision A. Le solde de Fr. 5'500.- (cinq mille cinq cent francs) lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**7.**

Les frais de procédure solidairement à la charge du recourant 2, de la recourante 1 et de la recourante 3 dans le cadre de leur recours contre la Décision B sont fixés à Fr. 6'000.- (six mille francs). Ce montant est entièrement imputé sur l'avance de frais de Fr. 7'500.- (sept mille cinq cent francs) effectuée par le recourant 2, la recourante 1 et la recourante 3 dans

le cadre de leur recours contre la Décision B. Le solde de Fr. 1'500.- (mille cinq cent francs) leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**8.**

Il est octroyé à chacun des recourants dans le cadre de leur recours contre la Décision B une indemnité de Fr. 500.- (cinq cent francs) à titre de dépens (soit un total de Fr. 1'500.- [mille cinq cent francs]), à la charge de l'autorité inférieure.

**9.**

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante 1 (Acte judiciaire)
- au recourant 2, à la recourante 1 et à la recourante 3 (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\*, n° de réf. \*\*\*; Acte judiciaire)

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

La présidente du collège :                      Le greffier :

Marie-Chantal May Canellas                      Lysandre Papadopoulos

**Indication des voies de droit :**

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :