



## Arrêt du 20 juin 2018

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Salome Zimmermann, Marianne Ryter, juges,  
Lysandre Papadopoulos, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par Maître Thomas Béguin,  
recourant,

contre

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

---

Objet

assistance administrative (CDI-F).

**Faits :****A.**

Le \*\*\* 2015, la Direction générale des finances publiques française (ci-après: autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure), sur la base de l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après: CDI-F, RS 0.672.934.91), tel que modifié par l'Avenant du 27 août 2009 (ci-après: Avenant; RO 2010 5683), trois demandes d'assistance administrative concernant "A.\_\_\_\_\_" (ci-après: recourant), indiqué sous "Personnes concernées en France", au sujet de l'impôt sur le revenu (2010, 2011, 2012 et 2013) et de l'impôt de solidarité sur la fortune (2010, 2011, 2012 et 2013). Les trois demandes sont accompagnées d'un seul pli de couverture indiquant en particulier que "les moyens de collecte du renseignement, prévus par notre procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés".

L'autorité requérante dit examiner la situation fiscale personnelle du recourant, résident fiscal français au moins jusqu'en janvier 2013.

De plus, l'autorité requérante expose que le recourant "est mis en examen par la justice française dans le cadre d'une information judiciaire pour des faits de blanchiment. Ainsi, dans le cadre de son droit de communication exercé auprès des autorités judiciaires, l'administration fiscale française a obtenu la preuve que [le recourant] est titulaire d'un compte bancaire ouvert en Suisse auprès de la banque B.\_\_\_\_\_. En outre, lors d'une audition par les services de police, [le recourant] a reconnu avoir perçu en France des sommes importantes, par chèques et virements sur des comptes bancaires ouverts auprès de la banque C.\_\_\_\_\_, notamment par l'intermédiaire de la société D.\_\_\_\_\_, établie au Panama, dont il a reconnu être l'ayant-droit économique".

Aussi, l'autorité requérante demande des informations sur la situation fiscale du recourant en Suisse. En outre, l'autorité requérante demande les informations détenues par les deux banques citées au sujet des comptes dont le recourant serait directement ou indirectement titulaire ou ayant droit économique, ou pour lesquels il disposerait d'un pouvoir de procuration. Sont en particulier sollicités les états de fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2010, 1<sup>er</sup> janvier 2011, 1<sup>er</sup> janvier 2012 et 1<sup>er</sup> janvier 2013 du compte n° (référence non reproduite dans le présent arrêt) ainsi que les relevés de compte sur la

période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2013. Le compte de la société évoquée est également visé.

**B.**

Courant 2016 a eu lieu la procédure de collecte d'informations par l'AFC auprès de B.\_\_\_\_\_ (ci-après: banque A), de C.\_\_\_\_\_ (ci-après: banque B) et de l'Administration cantonale \*\*\* (ci-après: administration cantonale).

**C.**

Après avoir appris l'existence de la procédure, le recourant a, sur demande, accédé au dossier. Le 11 avril 2016, le recourant s'est déterminé par le biais de son avocat, qui a dit aussi agir pour D.\_\_\_\_\_ (ci-après: société), cette société devant toutefois encore être "réactivée" ensuite de sa dissolution. Le premier et la seconde se sont opposés à l'octroi de l'assistance, invoquant notamment une violation du principe de spécialité applicable dans le cadre de l'entraide internationale en matière pénale.

**D.**

Par décision du 15 novembre 2016 rendue en la cause du recourant ("Personne concernée") et notifiée à ce dernier, l'AFC a résolu d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative concernant celui-ci (ch. 1 du dispositif). L'AFC prévoit ainsi, en substance, de transmettre les informations concernant la situation fiscale du recourant reçus de l'administration cantonale (voir consid. 4.3.5 ci-dessous), ainsi que les renseignements bancaires reçus de la banque A et de la banque B (voir consid. 4.3.4 ci-dessous).

**E.**

Par recours daté du 14 décembre 2016, le recourant (à l'exclusion de la société) demande principalement, en particulier, l'annulation de la décision du 15 novembre 2016, le rejet de la demande d'assistance du 17 décembre 2015, ainsi que la condamnation de "tout opposant aux frais et dépens".

**F.**

Dans sa réponse du 24 janvier 2017, l'AFC sollicite le rejet du recours et la condamnation du recourant à tous les frais et dépens.

**G.**

Le 12 mai 2017, l'AFC a indiqué au Tribunal qu'une "incertitude est apparue sur les contours exacts de l'application du principe de spécialité par l'autorité compétente française, laquelle n'a pas encore été clarifiée de manière

définitive"; l'attention du Tribunal était attirée sur l'opportunité de renoncer à rendre une décision dans l'immédiat, par économie de procédure. Ce courrier a été porté à la connaissance du recourant le 22 mai 2017.

Sur décision incidente du Tribunal, le 23 août 2017, l'AFC a remis au recourant une copie de diverses correspondances envoyées par elle-même, par l'autorité requérante et par l'OCDE entre le 1<sup>er</sup> septembre 2016 et le 11 juillet 2017 au sujet du principe de spécialité (consid. 4.6 ci-dessous). Dans son pli du 4 octobre 2017, porté à la connaissance de l'AFC, le recourant soutient que la demande est irrecevable en application de l'art. 7 let. c de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1).

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

## **Droit :**

### **1.**

Sauf exception (voir art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (voir art. 19 al. 5 LAAF; art. 24 LAAF a contrario; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.3). Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; art. 19 al. 5 LAAF).

Le recours répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), le recourant disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur les recours.

### **2.**

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

### 3.

**3.1** L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI-F, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après: Protocole additionnel, RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant, s'appliquent à la présente demande (art. 11 ch. 3 de l'Avenant). Le ch. XI cité a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195). La question de savoir si cet Accord s'applique ici peut toutefois demeurer ouverte, puisque les modifications apportées par l'Accord concernent des points qui n'ont pas de lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce ni d'incidence sur le sort du recours (voir arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié dans ATF 143 II 202).

**3.2** La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (voir sa version en vigueur avant la modification du 25 juin 2014 citée [RO 2010 5683, 5688 s.]).

**3.3** La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ["fishing expedition"]; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1).

### 3.4

**3.4.1** Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3).

**3.4.2** La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêts du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.4, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 et 7.2). Le principe de la confiance implique aussi que l'Etat requis est en principe lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.3, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4,

confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C\_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

**3.5** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel; arrêts du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1). Le respect de ce principe doit généralement être retenu, sauf circonstances particulières (voir consid. 3.4.2 ci-dessus et arrêts du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3, 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2; arrêt du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 4.3).

### **3.6**

**3.6.1** Selon l'art. 28 par. 1 CDI-F, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements *vraisemblablement pertinents* pour l'application de la CDI ou la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêts du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.2 s., 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié dans ATF 143 II 202, 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2).

**3.6.2** Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'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 en particulier une "répartition des rôles" entre Etat requérant et Etat requis (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4).

**3.6.3** La procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (voir arrêts du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.6.4, A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1); il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée, de sorte qu'un point qui relève du droit interne de l'Etat requérant, comme par exemple une question de délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales, doit être tranché, le cas échéant, par ses autorités (arrêts du TF 2C\_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5, 2C\_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7; arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 13.1 s.), ce

qui vaut aussi pour les questions de droit de procédure étranger (arrêts du TAF A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.3.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

**3.6.4** Les informations relatives à des comptes sur lesquels les contribuables visés par la demande sont seulement titulaires d'une procuration remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-F (arrêts du TF 2C\_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.2; voir aussi arrêts du TF 2C\_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 4.2 [les consid. 5.4 et 6.1 semblant toutefois ne traiter explicitement de la question des extraits de comptes que pour les relations directement détenues par les contribuables intéressés], 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436; arrêts du TAF A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.6.5, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.2, A-4331/2017 du 16 novembre 2017 consid. 5.3.1, A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.4).

**3.6.5** L'exigence de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction des "fishing expeditions" correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5).

### **3.7**

**3.7.1** Il peut arriver que les contribuables dont l'Etat requérant fait valoir qu'ils sont résidents fiscaux de cet Etat en vertu des critères de son droit interne soient aussi considérés comme des résidents fiscaux d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. La détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 et 2.2.2 in fine, 142 II 218 consid. 3.6; arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.1, A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4).

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

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

### **3.8**

**3.8.1** Doivent être respectées les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, l'AFC disposant toutefois 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 (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI-F; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TF 2C\_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C\_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

**3.8.2** Le droit interne, en l'occurrence l'art. 111 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11; message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5791), permet à l'Administration fédérale d'obtenir des renseignements de l'Administration fiscale cantonale, pour autant qu'ils remplissent la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-F (arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.1, reprenant en substance le raisonnement de l'arrêt du TAF A-6708/2014 du 24 septembre 2015 consid. 9.2; voir aussi art. 11 al. 1 LAAF 1ère phrase et art. 8 al. 1 et 2 LAAF; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.2, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.4.2).

**3.9** Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements

pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (voir art. 28 par. 2 CDI-F et arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 3.3; ANDREA OPEL, Trau, schau, wem – Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, Archives 86 [2017/2018] p. 277 ss; dans le contexte de l'entraide internationale en matière pénale [*Rechtshilfe*], voir art. 67 al. 1 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale [loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP, RS 351.1] et arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 6.1, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3, A-8275/2015 du 29 août 2016 consid. 6.1.1 et 6.1.4; DANIEL HOLENSTEIN, in Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n° 258, 262 et 266 ad art. 26 MC OCDE; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4e éd., 2014, n° 732 p. 761).

#### **4.**

**4.1** En l'espèce, le Tribunal clarifiera quelques questions procédurales (qualité de partie [consid. 4.2.1] et objet du litige [consid. 4.2.2 s.]), avant d'en venir au fond du litige (consid. 4.3).

#### **4.2**

**4.2.1** Le Tribunal relève tout d'abord qu'aucun recours n'est déposé ici par la société. Il est à ce propos exposé dans le recours qu'elle ne serait plus active et que les coûts pour la "réactiver" seraient disproportionnés. Quoiqu'il en soit, le Tribunal prend acte du fait que seul le recourant agit dans la présente procédure. Il n'y a au surplus pas besoin de discuter la question de savoir si le recourant peut en son nom s'opposer à la transmission d'informations concernant la société, dès lors qu'en l'occurrence, on ne voit pas en quoi cette dernière, dont le recourant est l'unique ayant droit économique, aurait pu faire valoir des arguments distincts de ceux soulevés par le recourant en son nom et pour son compte.

**4.2.2** Cela précisé, il convient de délimiter l'objet du litige. D'une part, l'AFC envisage l'envoi de renseignements que l'administration cantonale lui a communiqués. D'autre part, elle prévoit de remettre des informations bancaires.

On peut d'ores et déjà préciser que l'AFC ne paraît pas prévoir l'envoi de déclarations d'impôts ni d'avis de taxation, mais uniquement l'envoi d'extraits de ces documents remis par l'administration cantonale (voir consid. 4.3.5.1 ci-dessous).

**4.2.3** Enfin, le Tribunal prend acte de ce que le recourant admet (recours, p. 13 s.) que l'autorité requérante soit informée de la résidence fiscale du recourant en Suisse dès le 1<sup>er</sup> août 2012. Quoi qu'il soit, l'autorité requérante pourrait être informée de ce point (voir arrêt du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 5.4.3).

### **4.3**

**4.3.1** Quant au litige opposant les parties, le Tribunal se concentrera d'abord sur la forme de la demande (consid. 4.3.2) et sur le principe de subsidiarité (consid. 4.3.3). Il en viendra ensuite à discuter les informations litigieuses, à savoir tout particulièrement les informations bancaires (consid. 4.3.4) et les informations obtenues de l'administration cantonale (consid. 4.3.5), avant de traiter les arguments du recourant qui n'auront pas encore été mentionnés (consid. 4.5). Finalement, le Tribunal abordera la problématique du principe de spécialité initialement soulevée par l'AFC (consid. 4.6).

**4.3.2** Pour ce qui est de la forme de la demande (déposée au moyen de trois documents), il faut considérer qu'elle est conforme aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (consid. 3.2 ci-dessus), les détails utiles, comme le nom des banques, ayant été fournis.

La demande de l'autorité requérante ne constitue au surplus pas une "fishing expedition", compte tenu de sa précision.

Au contraire de ce que soutient le recourant, l'autorité requérante indique bien le but fiscal de sa demande, à savoir, en substance, l'établissement de l'impôt dû, le cas échéant, en France, compte tenu de la procédure en cours. Que l'autorité requérante n'indique pas dans le détail l'utilité potentielle de chaque document requis ne saurait être considéré comme un défaut de forme, puisque l'application du droit étranger ne relève pas du pouvoir d'examen du Tribunal de céans.

**4.3.3** Vu la déclaration idoine de l'autorité requérante ("les moyens de collecte du renseignement [...] ont été épuisés", voir let. A ci-dessus), à laquelle il convient en principe de se fier (consid. 3.4 ci-dessus), le principe de subsidiarité (consid. 3.5 ci-dessus) est respecté.

Manifestement, cette conclusion ne saurait être valablement remise en cause par le fait prétendu que le recourant aurait "pleinement collaboré" à une procédure fiscale française relative à l'année 2013, dont les détails sont exposés dans un courrier du 7 décembre 2016 établi par le Conseil

français du recourant (pièce 6 jointe au recours). D'ailleurs, même un accord amiable, sous la forme d'un "règlement d'ensemble", ne pourrait pas faire obstacle à la réalisation de la condition ici discutée (voir arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3 et 4.6). C'est dire si le recourant est loin d'établir la violation du principe de subsidiarité. Quoi qu'il en soit, il ressort de ce courrier que le recourant admet être partie à une procédure fiscale initiée par le fisc français (fût-ce pour les années 2011 à 2013), ce qui va dans le même sens que la déclaration de l'autorité requérante. En d'autres termes, l'allégation de respect du principe de subsidiarité de l'autorité requérante n'est pas fondamentalement contestée, puisque le recourant admet être partie à une procédure fiscale, dont on ne peut que retenir qu'elle a visé l'obtention de renseignements. Le respect de ce principe ne saurait donc être valablement remis en cause ici. Au surplus, il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre qu'elle a interpellé en vain le recourant avant de demander l'assistance de la Suisse (voir arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 4.2).

**4.3.4** Que le recourant soit titulaire et ayant droit économique de relations bancaires ou ayant droit économique et au bénéfice d'une procuration sur celles-ci (ch. 2 let. 2 à i du dispositif attaqué), les informations remplissent à l'évidence la condition de la vraisemblable pertinence dans le sens que lui accorde la jurisprudence.

La société étant titulaire d'un de ces comptes, il ne saurait être question de caviarder son nom au titre de sa qualité de tiers. L'autorité requérante a d'ailleurs identifié cette personne, qui n'est donc incontestablement pas un tiers apparaissant par hasard dans la documentation bancaire (arrêt du TF 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436). Il n'y a donc rien à redire à la transmission de son identité.

En bref, les informations bancaires remplissent la condition de la vraisemblable pertinence.

#### **4.3.5**

**4.3.5.1** Le détail de la situation fiscale du recourant tel qu'il ressort des communications de l'administration cantonale peut aussi être envoyé à l'étranger, ce au motif qu'il remplit la condition de la vraisemblable pertinence. La jurisprudence a d'ailleurs récemment traité les questions qui se posent en l'occurrence.

L'AFC prévoit de communiquer le loyer annuel de l'appartement du recourant, la valeur de son automobile, le montant des placements et la valeur

d'objet mobiliers, à savoir des éléments vraisemblablement pertinents (voir arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 4.4.6.2, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 5.4.3, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 5.5.5.7), ce qui se fonde sur la demande de communication de l'autorité requérante des "déclarations déposées".

Il en va de même du montant des impôts dus en Suisse (arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 4.4.6.3; voir aussi voir ATF 143 II 185 consid. 4.4; arrêt du TAF A-7956/2016 du 8 novembre 2017 let. CC et consid. 4.6.2.2), étant précisé que l'autorité requérante demande une copie de l'avis d'imposition.

C'est le lieu de préciser que le recourant s'oppose à ce que son dossier fiscal (déclarations et avis d'imposition) soit remis. Le Tribunal relève toutefois que l'AFC semble bien prévoir uniquement l'envoi de renseignements fiscaux sous forme de réponses aux questions et non sous forme de copie de documents issus du dossier du fisc cantonal (voir annexes au pli du 30 mars 2016 [pièce 20 du dossier de l'AFC]). L'AFC a d'ailleurs procédé de la même manière dans l'affaire ayant abouti à l'arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 4.5. Cette limitation de l'AFC consistant à ne pas transmettre les documents eux-mêmes est du reste conforme au principe de proportionnalité (ibid.).

#### **4.3.5.2 [...].**

**4.3.6** Pour le surplus, ni le secret fiscal ni le secret bancaire ne font obstacle aux règles conventionnelles, qui priment le droit interne (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI-F; ATF 142 II 161 consid. 4.3, 4.4.1 et 4.5.2; arrêts du TAF A-5982/2016 du 13 décembre 2017 consid. 5.5.3, A-6733/2015 du 29 juin 2017 consid. 4.3.6; MC OCDE [version abrégée], avec un commentaire article par article, 2014, n° 14 ad art. 26 MC OCDE; voir également la version anglophone du Commentaire plus récente [Model Tax Convention on Income and on Capital {condensed Version}, Commentary, 2017]).

Au demeurant, les informations ont légitimement été sollicitées auprès de l'administration cantonale intéressée (consid. 3.8.2 ci-dessus).

**4.3.7** L'AFC ayant décidé de procéder à des caviardages portant sur des informations non couvertes par la demande et sur des tiers non concernés (ch. 2 in fine du dispositif de la décision), il n'est pas douteux que seules les informations vraisemblablement pertinentes seront transmises et que tout intérêt de tiers est sauvegardé (voir arrêts du TAF A-2523/2015 du 9

avril 2018 consid. 5.4.6, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.6, A-7351/2015 du 27 octobre 2016 consid. 4.4).

**4.4** Partant, sous réserve du point discuté au consid. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** ci-dessus, la décision est conforme au droit. Les griefs suivants du recourant n'y changent rien (consid. 4.5), pas plus que la problématique relative au principe de spécialité évoquée par l'AFC (consid. 4.6).

#### **4.5**

**4.5.1** Le fait que le recourant appuie sa position en citant l'arrêt du Tribunal de céans (arrêt A-3294/2014 du 8 décembre 2014) pourtant cassé par le Tribunal fédéral dans un arrêt (ATF 142 II 161) rendu public avant le dépôt du recours ne sert bien évidemment pas sa cause.

D'une part, le Tribunal de céans rappelle que l'Etat requérant est aussi légitimé à former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, ce afin d'obtenir d'elle des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente. D'autre part, la présente procédure n'a pas pour but de trancher un conflit de résidences éventuel, dès lors que le critère d'assujettissement invoqué, en substance, par la France relève du centre des intérêts vitaux (voir art. 4 par. 2 let. a CDI-F). Au surplus, il n'est pas nécessaire, contrairement à ce que soutient le recourant, que l'autorité requérante dise remettre en cause le domicile fiscal suisse du recourant pour que les informations litigieuses soient considérées comme vraisemblablement pertinentes.

Puisque la jurisprudence prévoit la transmissibilité des informations même en cas de conflit de résidences dans le sens susvisé, le Tribunal ne voit pas en quoi l'envoi d'informations relatives à l'année 2013 poserait problème. Du reste, si le recourant expose résider en Suisse depuis le 1<sup>er</sup> août 2012, il admet n'avoir annoncé son départ de France "qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013", ce qui démontre bien que l'année 2013, à laquelle l'autorité requérante s'intéresse, n'est pas de toute évidence étrangère aux faits admis par le recourant.

Dès lors, une limitation temporelle des informations à remettre ne peut ni être admise pour le 1<sup>er</sup> août 2012 ni pour le 1<sup>er</sup> janvier 2013, sauf à s'immiscer dans des détails factuels que le Tribunal n'est de toute évidence pas en mesure de connaître compte tenu de la demande de l'autorité requérante.

On répète qu'il incombe au contribuable touché par une potentielle double imposition – qui reste ici au stade de l'hypothèse non susceptible de faire échec à l'octroi de l'assistance – de s'en plaindre auprès des autorités compétentes, ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (voir art. 27 par. 1 CDI-F; ATF 142 II 161 consid. 2.2.2; arrêt du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 5.5; voir aussi ATF 142 II 218 consid. 3.7). La présente procédure n'est donc pas le lieu d'examiner si les informations à remettre pourraient conduire à une double imposition. Enfin, le Tribunal ne voit pas en quoi l'imposition que l'autorité requérante dit envisager serait contraire à la CDI-F.

**4.5.2** Le Tribunal relève que le recourant invoquait une violation du principe de spécialité (à distinguer de la problématique évoquée plus bas [consid. 4.6], qui concerne un complexe factuel distinct) dans ses déterminations du 11 avril 2016 (pièce 21 du dossier de l'AFC).

Selon les allégations de celui-ci, l'autorité fiscale française aurait pris connaissance d'informations issues d'une procédure d'entraide internationale en matière pénale sollicitée par la France (Tribunal de Grande Instance de Paris) et exécutée par le Procureur genevois en 2014. Dans la décision ici attaquée, l'AFC soutient, sur la base des explications de l'autorité requérante, que cette dernière a pris connaissance de l'existence de comptes ouverts auprès de la banque B lors d'une audition du recourant par la police française, et non par le biais d'une éventuelle consultation des éléments transmis par la Suisse. Quant au compte ouvert auprès de la banque A, il ne peut, à suivre l'AFC, être établi de manière incontestable que la source était illicite. Selon l'AFC, plusieurs éléments indiquent que les autorités françaises avaient déjà connaissance des informations couvertes par le principe de spécialité. En bref, selon l'AFC, rien n'établit que les informations utilisées pour déposer la demande d'assistance administrative auraient été obtenues en violation du principe de spécialité.

Le Tribunal rappelle que l'émission de la réserve du principe de la spécialité (voir consid. 3.9 ci-dessus) signifie en particulier, dans le domaine de l'entraide internationale en matière pénale, que l'Etat requérant ne peut pas utiliser les informations reçues par le biais de l'entraide à des fins de taxation (*Steuereinschätzung*) dans toute procédure fiscale (*Steuerverfahren*; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 6.1.3).

A ce propos, le Tribunal a certes souligné dans une affaire récente que le principe de spécialité aurait pu constituer un obstacle à l'assistance, compte tenu des circonstances de l'affaire ayant abouti à l'arrêt du TAF A-

4545/2016 du 8 février 2018 consid. 6.2.3. Il faut aussi remarquer que dans ladite affaire, le recours a de toute manière été admis pour un autre motif (demande fondée sur des données dites volées [affaire Falciani] et déclarée irrecevable en application de l'art. 7 let. c LAAF [non-conformité au principe de la bonne foi]).

Cela dit, en l'occurrence, au stade du présent recours, le recourant ne souève plus de grief relatif à une éventuelle violation du principe de spécialité applicable aux informations remises dans une procédure d'entraide internationale en matière pénale. Quelle que soit la raison qui motive l'abandon de ce grief, le résultat est le même: le recourant ne soumet pas au Tribunal des allégations étayées sur cette question.

Il est vrai que la page 2 (voir aussi p. 4) du recours rappelle succinctement le contenu des déterminations du 11 avril 2016. Toutefois, ces dernières ayant été écartées par l'AFC avec une motivation désormais incontestée, le Tribunal considère qu'une base factuelle à une allégation de violation du principe de spécialité fait défaut. D'ailleurs, dans ses "Déterminations factuelles" en p. 5 ss du recours (voir notamment ch. 31), le recourant expose ce qu'il "fait valoir dans le cadre du présent recours". Or, on n'y trouve ni une allégation relative à une éventuelle violation du principe de spécialité ni une contestation de la position de l'AFC.

Au surplus, le Tribunal ne se lancera pas dans la reconstruction d'un état de fait hypothétique sur la base des nombreuses pièces jointes au recours dès lors que le recourant ne met pas en évidence les éléments qu'il considérerait comme pertinents devant le Tribunal.

Par conséquent, il n'est pas établi que les sources de l'autorité requérante sont illicites, et aucune violation du principe de spécialité ne sera retenue en l'occurrence.

## **4.6**

**4.6.1** Toujours sous l'angle du principe de spécialité – appliqué toutefois à d'autres faits que ceux qui viennent d'être discutés (consid. 4.5.2) – le Tribunal doit examiner la problématique soulevée par l'AFC en cours de procédure (let. G ci-dessus). Tout d'abord, le Tribunal renonce à suspendre la présente procédure en raison de cette problématique (voir notamment arrêts du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 5.1, A-2309/2017 du 17 juillet 2017 consid. 3): outre que l'AFC a, le 12 juillet 2017, souligné ne plus

voir de motif qui justifierait de renoncer à rendre une décision dans la présente procédure, le principe de célérité prime (art. 4 al. 2 LAAF; ATF 142 II 218 consid. 2.5).

**4.6.2** Sur le fond du problème, le Tribunal ne relève pas de question concrète à régler dans le cadre du présent litige, mais tout au plus des questions abstraites. En effet, pour ce qui est de l'utilisation des informations litigieuses à l'égard de tiers, si des doutes ont été initialement soulevés par l'AFC quant au respect du principe de spécialité par l'autorité requérante, cette dernière a ensuite affirmé, par e-mail du 4 juillet 2017, ne pas avoir "relevé [de] dossier où une utilisation des informations [est] envisagée à l'égard de tiers". Il convient de s'en tenir à cette allégation de l'Etat étranger (consid. 3.4.2 ci-dessus). De plus, le courrier de l'OCDE du 29 juin 2017 confirme que le recourant n'est pas concrètement atteint par la problématique, ce que les courriers entre autorités suisses et françaises du 11 juillet 2017 ne contredisent aucunement.

Le Tribunal constate de plus que l'AFC invoquait initialement que des informations bancaires remises par le biais de l'assistance administrative au sujet de quelques milliers de contribuables en vertu de la CDI-F auraient été transmises par le fisc français à une autorité de poursuite pénale (hypothétiquement suite à sa demande) pour servir une procédure dirigée contre une personne tierce en France. Cependant, le 11 juillet 2017, l'autorité requérante a précisé que la phase d'instruction pénale visant cette personne tierce était alors close, ce qui assurait qu'aucune information reçue des autorités suisses au sujet de comptes bancaires n'allait être utilisée dans la procédure pénale visant cette personne.

Cela précisé, même s'il est vrai que le Tribunal a émis quelques doutes quant au respect par l'autorité requérante du principe de spécialité dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 (voir notamment le consid. 3.1.4), le recourant ne met pas en évidence ici, ni même n'étaye, le fait prétendu que ses informations, dans le présent cas, pourraient être utilisées en violation du principe de spécialité. Il n'y a donc pas lieu de retenir que les informations pourraient être utilisées au détriment de tiers, ni qu'elles seront utilisées autrement que pour procéder à la taxation envisagée par l'autorité requérante, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.3). Dès lors, demeurent ici au stade de la conjecture toute générale les craintes du recourant quant à une violation du principe de spécialité.

Il n'y a donc pas lieu de se poser la question de la relation entre l'accord entre autorités du 11 juillet 2017 – apparemment non publié au RS (sur la publication des textes internationaux, voir arrêt du TAF A-340/2015 du 28 novembre 2016 consid. 4.1.2.2; pour un accord publié concernant l'interprétation de dispositions relatives à l'échange de renseignements calqué sur le MC OCDE, voir notamment accord amiable [*Verständigungsvereinbarung*] du 31 octobre 2011 concernant l'interprétation de l'art. XVI let. b du Protocole à la Convention du 26 février 2010 entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu [RS 0.672.963.61] et ATF 143 II 136 consid. 5.3.1 s.) – et les règles de l'art. 28 par. 2 CDI-F ni de discuter de la qualité des parties à cet accord.

**4.6.3** Pour le surplus, l'autorité requérante fait certes état d'une procédure pénale dans la demande; le recourant paraît être "mis en examen [...] pour des faits de blanchiment". Toutefois, il s'agit d'une explication contextuelle et rien ne laisse penser que l'autorité requérante viserait ici à contourner de manière illicite les règles de l'entraide internationale en matière pénale (voir arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.5, A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 et 8.2.2). Une éventuelle obligation d'information entre autorités fiscales et pénales n'y change rien. En outre, le Tribunal ne voit pas que cette procédure pénale et celle qui a motivé l'AFC à soulever quelque incertitude en lien avec le principe de spécialité (let. G ci-dessus) seraient liées. En tout cas, rien de concret n'est soumis au Tribunal dans ce sens. Par conséquent, dans ce contexte, toute allégation relative à une violation du principe de spécialité doit être rejetée faute d'être suffisamment étayée.

**4.7** De ce qui précède, il résulte que, sous réserve du point exposé au consid. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** ci-dessus, la décision est conforme au droit. Le recours est donc partiellement admis dans la mesure détaillée au considérant cité; il est rejeté pour le surplus.

## 5.

L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1<sup>ère</sup> phrase du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]; arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 7, décisions de radiation A-2920/2016 du 26 septembre 2016 consid. 2, B-1293/2006 du 13 février 2008).

Il convient de calculer la répartition des frais sur la base de l'issue de la procédure (arrêts du TAF A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9.1, A-1517/2016 du 17 mars 2016 consid. 2).

Les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.-.

Le recours est partiellement admis, dans une mesure qui équivaut à un dixième de la substance des conclusions. Succombant sur le fond pour le surplus, le recourant doit supporter les frais de la procédure (art. 63 al. 1 PA) à raison de Fr. 4'500.-, qui sont imputés sur le montant de l'avance de frais de Fr. 5'000.- versée par le recourant. Le solde de cette avance, soit Fr. 500.-, lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

Sur la base de calcul évoquée (voir art. 64 al. 1 PA, 7 ss FITAF et arrêt du TAF A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9.2), le recourant a droit à des dépens de Fr. 750.-, qui sont mis à la charge de l'AFC.

Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF).

## 6.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). 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. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

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

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

**1.**

Le recours est partiellement admis.

**2.**

La décision est réformée au sens du consid. 4.3.5.2 ci-dessus.

**3.**

Le recours est rejeté pour le surplus.

**4.**

Les frais de procédure sont arrêtés à Fr. 5'000.- (cinq mille francs). Compte tenu du sort de la cause, ils sont mis à la charge du recourant à raison de Fr. 4'500.- (quatre mille cinq cents francs) et sont compensés par l'avance de frais de Fr. 5'000.- (cinq mille francs) déjà versée par le recourant. Le solde de cette avance, soit Fr. 500.- (cinq cents francs), lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**5.**

L'autorité inférieure doit verser Fr. 750.- (sept cent cinquante francs) en faveur du recourant à titre de dépens.

**6.**

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; Acte judiciaire)

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

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 de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :