



Arrêt du 21 juin 2018

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Salome Zimmermann, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Philippe Scarzella et Maître Simon Ntah,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
autorité inférieure.

Objet

assistance administrative (CDI-F).

Faits :**A.**

Le [...] 2013, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : « autorité requérante ») adressa 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), une demande d'assistance administrative concernant des « contribuables mentionnés » – dont Monsieur A._____, domicilié à [...] (ci-après : « recourant ») – sur des listes annexées à la demande. La demande concerne l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les bénéfices des années 2010 à 2012, ainsi que l'impôt sur la fortune des années 2010 à 2013.

B.

Dans sa demande, l'autorité requérante exposa que les contribuables visés faisaient l'objet d'un contrôle fiscal ouvert sur la base d'informations que lui avaient transmises les autorités judiciaires françaises. Il en ressortait qu'ils avaient été en relation d'affaires avec la banque B._____ (ci-après : « banque ») et que des transferts d'argent avaient été effectués sur des comptes bancaires ouverts en Suisse et non déclarés en France. Or, les résidents fiscaux français ont l'obligation de déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger, ceux sur lesquels ils détiennent une procuration, ainsi que les revenus de source française ou étrangère et le patrimoine situé en France et à l'étranger ; quant aux non-résidents, ils sont tenus de déclarer les revenus de source française.

L'autorité requérante souhaite dès lors obtenir des renseignements au sujet des comptes bancaires ouverts auprès de la banque en Suisse, dont les contribuables mentionnés dans ces listes étaient directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayants droit économiques, ainsi que ceux pour lesquels ils disposaient d'une procuration (à savoir les formulaires A, les relevés de fortune et les relevés de compte faisant apparaître tous les mouvements). S'agissant des personnes non-résidentes fiscales en France au cours des périodes visées, la communication des informations bancaires pouvait être limitée aux seuls flux de source française.

C.

Déférant à une ordonnance de production de l'AFC, puis à une ordonnance de production complémentaire, la banque transmet les documents requis le 6 février 2014, respectivement le 17 mars 2014. Il en ressortait que Monsieur A._____ est titulaire des relations bancaires n°[...] et n°[...] (clôturée en juin 2012). Par courrier du 17 mars 2014 également, l'AFC reçut un pouvoir rédigé par Monsieur A._____ désignant Maître Philippe Scarzella pour représenter ses intérêts dans le cadre de la présente procédure.

Par décision finale du 25 septembre 2014, l'AFC accorda l'assistance administrative à la France et décida de lui transmettre les états de fortune, les relevés de compte et les formulaires A liés à ces deux relations bancaires. Suite au recours du recourant du 29 octobre 2014 sollicitant notamment, préalablement à ce qu'un délai lui soit accordé pour le dépôt d'une pièce complémentaire et au principal à ce que la décision attaquée soit annulée et renvoyée à l'AFC, le Tribunal de céans rendit un arrêt A-6307/2014 du 2 novembre 2015 (ci-après : « arrêt A-6307/2014 ») annulant la décision citée.

D.

Dans une cause parallèle, le Tribunal fédéral (ci-après : « TF ») rendit l'arrêt 2C_893/2015 du 16 février 2017 (notifié le 7 mars 2017 ; publié aux ATF 143 II 202) admettant le recours alors déposé par l'AFC contre l'arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015.

E.

Le recours de l'AFC contre l'arrêt A-6307/2014 fut admis par arrêt du TF 2C_1025/2015 du 29 mars 2017, annulant partiellement l'arrêt attaqué et renvoyant la cause au Tribunal administratif fédéral (ci-après : « TAF ») pour une nouvelle décision dans le sens des considérants.

F.

Le recourant, persistant dans ses conclusions, s'est déterminé sur une problématique relative au principe de spécialité soulevée par l'AFC le 11 mai 2017. Sur décision incidente du Tribunal, le 23 août 2017, l'AFC a remis au recourant une copie de diverses correspondances échangées avec l'autorité requérante et l'OCDE entre le 1^{er} septembre 2016 et le 11 juillet 2017. Le recourant s'est déterminé sur la documentation reçue le 19 septembre 2017.

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) – non réalisées en l'espèce – le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, 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 l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 10 al. 1 de loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

1.2 L'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la LAAF, en vigueur depuis le 1^{er} février 2013. La demande d'assistance litigieuse, déposée le [...] 2013, entre ainsi dans le champ d'application de la LAAF (cf. art. 24 LAAF a contrario).

1.3 La présente procédure est soumise aux règles générales de la procédure administrative, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF, cf. ég. art. 37 LTAF).

1.4 Pour le surplus, déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), par le destinataire de la décision litigieuse lequel possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA ; cf. pour la qualité pour recourir d'un ayant droit économique ATF 139 II 404 consid. 2), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

2.

2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., Bâle 2013, ch. 2.149, p. 73 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., Zurich/St-Gall 2016, ch. 1146 ss).

2.2 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 Selon la jurisprudence, l'interprétation et l'application d'une convention de double imposition suivent les principes du droit international conventionnel et du droit coutumier international, en particulier ceux de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111 ; cf. ATF 141 II 447 consid. 4.3.1, 140 II 167 consid. 5.5.2, 139 II 404 consid. 7.2.1 ; arrêt du TAF A-2122/2016 du 31 janvier 2017 consid. 4.2). Tout traité en vigueur lie les parties selon l'article 26 CV et elles se doivent de l'exécuter de bonne foi (*pacta sunt servanda*). Il s'agit ainsi de s'assurer à chaque application d'une convention internationale qu'elle respecte le principe de la bonne foi ainsi que l'objet et le but du traité. Chaque partie peut attendre de l'autre qu'elle se comporte dans le respect de ces principes (cf. ATF 140 II 167 consid. 5.5.2, 139 II 404 consid. 7.2.1). Selon l'article 31 par. 1 CV, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but (ATF 141 II 447 consid. 4.3.1 ; arrêt du TF 2C_498/2013 du 29 avril 2014 consid. 5.1 ; ATAF 2010/7 consid. 3.5 ; arrêts du TAF A-4143/2015 du 27 juin 2016 consid. 2.1, A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 4.1).

3.2 Il peut être fait appel à des moyens complémentaires d'interprétation, et notamment aux travaux préparatoires et aux circonstances dans lesquelles le traité a été conclu, en vue, soit de confirmer le sens résultant de l'application de l'art. 31 CV, soit de déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 CV laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat manifestement absurde ou déraisonnable que les parties, en toute bonne foi, n'ont pas pu vouloir (art. 32 let. a et b CV ; cf. MICHAEL BEUSCH, *Der Einfluss "fremder" Richter - Schweizer Verwaltungsrechtspflege im internationalen Kontext*, in RSJ/SJZ 109/2013 p. 349, p. 351 s. ; ATF 141 II 447 consid. 4.3.2 et les réf. cit.). En tant que les règles d'interprétation de la CV codifient le droit international coutumier, elles s'appliquent aussi aux Etats non parties à la CV (arrêts du TAF A-8400/2015 du 21 mars 2016 consid. 2.1.1, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 1.4.1), ce qui est le cas de la France qui n'a pas adhéré à la CV.

4.

4.1 L'assistance administrative avec la France est actuellement 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

Il 69 consid. 2), et par le chiffre XI du Protocole additionnel de cette même convention (publié au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683 qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. art. 11 al. 3 de l'Avenant du 27 août 2009).

Pour être complet, il sied encore de signaler que le chiffre XI du Protocole additionnel a été modifié par un Accord du 25 juin 2014 (cf. RO 2016 1195) concernant uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant.

4.2 Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations).

4.3 Outre aux exigences formelles, la demande d'assistance doit satisfaire à plusieurs critères matériels.

4.3.1

4.3.1.1 Aux termes de 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. Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La jurisprudence a eu l'occasion de circonscrire la notion de vraisemblable pertinence commune aux CDI conçues sur le Modèle de l'OCDE (cf. arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.1, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.1.1 et les nombreuses références citées), comme l'est la CDI-F. 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 requis se révéleront pertinents. 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 se bornant à un contrôle de plausibilité (ATF 143 II

185 consid. 3.3.2, 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1).

4.3.1.2 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3, A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En particulier, les informations relatives à des comptes dont les contribuables visés par la demande – qualifiés de résidents fiscaux par l'Etat requérant – sont les ayants droit économiques ou pour lesquels ils sont titulaires d'une procuration, remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-F (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6).

4.3.2 La demande d'assistance ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; cf. ch. XI par. 2 du Protocole additionnel ; ATF 143 II 136, notamment consid. 6.3). L'interdiction des "fishing expeditions" correspond au principe de proportionnalité (voir art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3). Cela étant, il n'est pas attendu de l'autorité requérante que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3 et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.5.1). En outre, suivant les circonstances, l'autorité requérante peut déposer une demande sans indiquer de numéro de compte mais seulement le nom des banques à interroger (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3, A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 11.4).

4.3.3 La demande d'assistance est soumise au respect du principe de subsidiarité qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel), ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (arrêts du

TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1). A cet égard, il est admis que – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – la déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats, qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne (arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.3).

4.3.4

4.3.4.1 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).

4.3.4.2 Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. 7 let. c LAAF). A suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes *effectivement* punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci de la Suisse* (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6). En effet, l'expression citée constitue une concrétisation admissible du principe de la bonne foi reconnu en droit international public, dans la mesure où le législateur n'a pas voulu s'écarter du droit international en édictant l'art. 7 let. c LAAF, mais uniquement fournir un exemple de comportement jugé contraire à ce principe. Cet article n'a donc pas de portée propre, si ce n'est dans la mesure où il oblige la Suisse en tant qu'Etat requis à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi, là où ce principe de droit international général se limiterait à

rendre seulement possible un tel refus d'accorder l'assistance administrative (ATF 143 II 224 consid. 6.2). Il s'ensuit que, lorsqu'une partie allègue qu'une demande d'assistance administrative en matière fiscale repose sur des actes punissables, il faut examiner si la demande est conforme au principe de la bonne foi applicable en droit international.

Or, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« Zusicherung ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.3 et 6.5). Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêt du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1). Dans une constellation où la demande d'assistance se fonde sur des données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse, données qui auraient été communiquées par un Etat tiers à l'Etat requérant par voie d'assistance spontanée ou sur demande, la seule acquisition et l'utilisation de ces données ne constituent pas une violation du principe de la bonne foi (cf. arrêt du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.3.1). En effet, l'élément décisif pour refuser l'octroi de l'assistance est l'existence, ou non, d'une assurance (« Zusicherung ») de l'Etat requérant envers la Suisse de ne pas utiliser des données volées dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4).

4.3.5

4.3.5.1 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 ; en matière d'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-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, p. 732 n. 761).

4.3.5.2 La violation prétendue du principe de spécialité par l'Etat requérant, soulevée en tant que grief d'ordre général, peut être invoquée, conformément en particulier à l'art. 71 PA, auprès du Département fédéral suisse compétent, qui demandera des explications à l'Etat concerné (ATF 121 II 248 consid. 1c ; décision du Département fédéral de justice et police du 21 juillet 1997, JAAC 62.24 consid. 3.2 et 4 ; ZIMMERMANN, op. cit., p. 756 n. 728 ; ALEXANDER M. GLUTZ VON BLOTZHEIM, Die spontane Übermittlung – Die unaufgeforderte Übermittlung von Beweismitteln und Informationen ins Ausland gemäss Art. 67a IRSG, 2010, p. 214) ou devant les autorités de l'Etat requérant (ZIMMERMANN, op. cit., p. 763 n. 732 ; arrêt du TAF A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 6.2 et 7.3.1).

4.3.6

4.3.6.1 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant toutefois pas à être respectées (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI-F ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). Lorsque la Suisse est l'Etat requis, l'AFC dispose donc 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 loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) ou toute autre disposition de droit interne (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1 et 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

4.3.6.2 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (cf. arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). En effet, le respect des prescriptions du droit de procédure de l'Etat requérant est un point qui concerne essentiellement celui-ci (cf. arrêt du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 et A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017

consid. 4.2.5.1). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (cf. arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5, 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). Cela vaut par exemple pour les questions de délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales qui doivent être tranchées, 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.), et pour les questions de droit de procédure étranger (arrêts du TAF 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).

5.

En l'espèce, le Tribunal doit examiner les conditions de l'assistance administrative ainsi que les griefs du recourant. Dans ce cadre, l'objet du litige se circonscrit à la question de savoir si l'assistance peut être octroyée au sujet du recourant et, dans ce contexte, si l'AFC peut informer l'autorité requérante de ce que le recourant a été, durant la période concernée titulaire des relations bancaires n°[...] et n°[...] (clôturée en juin 2012). Il est prévu de remettre les formulaires A et les relevés de fortune ainsi que de comptes relatifs à ces relations bancaires pour les périodes concernées.

6.

Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom du recourant (ch. 2 de la demande et Annexe) ; la période visée par la demande (ch. 4), soit les années 2010 à 2013 ; la description des renseignements demandés (ch. 6) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 4 et 5), soit l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune ainsi que le nom de la banque détentrice des documents demandés (ch. 3).

Pour le surplus, il sera renvoyé au considérant 4.1 de l'arrêt A-6307/2014, qui doit être confirmé dans son intégralité ici.

7.

Pour ce qui est des conditions de fond, il sied en premier lieu d'examiner le grief du recourant reprochant à l'autorité inférieure de n'avoir pas correctement appliqué la CDI-F en sollicitant des informations auprès de la banque sur la base de l'art. 10 LAAF (consid. 7.1 ci-après). Le Tribunal se

penchera ensuite sur le grief relatif à l'objectif fondant la demande d'entraide (cf. consid. 7.2 ci-après), puis sur ceux relatifs aux prétendues violations du principe de subsidiarité (cf. consid. 7.3 ci-après) et de l'article 20 al. 3 LAAF (cf. consid. 7.4 ci-après).

7.1 Il ressort du recours initial du recourant que ce dernier estime en premier lieu que la décision entreprise viole la CDI-F dans la mesure où les documents obtenus auprès de la banque par l'AFC n'ont pas fait l'objet d'une perquisition de l'autorité compétente en application du Code de procédure pénale du 5 octobre 2007 (CPP, RS 312.0) mais d'une demande de l'AFC basée sur la LAAF. A cet égard, il s'agit pour la Cour de céans d'exposer ce qui suit.

Certes, en vertu de l'art. 28 par. 3 let. a CDI-F, l'Etat requis n'est pas tenu de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant. Certes encore, dans son recours initial, le recourant considère que cet article renvoie aux mesures de collecte d'information dont dispose l'administration fiscale en droit interne et surtout comme un renvoi aux procédures strictes encadrant la mise en œuvre de ces mesures.

Cela étant, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la LAAF, en vigueur depuis le 1^{er} février 2013. La demande d'assistance litigieuse, déposée le [...] 2013, entre ainsi dans le champ d'application de la LAAF (cf. art. 24 LAAF a contrario). En d'autres termes, la LAAF est une loi permettant de déroger aux dispositions internes contraires en vigueur et d'accéder aux renseignements nécessaires à l'application de sa nouvelle pratique en matière d'assistance administrative. Cette loi détermine la procédure, la compétence et les voies de droit applicable à l'assistance administrative prévue par les CDI (cf. consid. 1.2 et 1.3 ci-avant).

En outre, il est le lieu d'ajouter ici que, si les renseignements demandés doivent certes être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ont toutefois pas à être respectées (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI-F). En effet, en vertu de l'art. 28 par. 5 CDI-F, « les dispositions du par. 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque (...). Aux fins de l'obtention des renseignements mentionnés dans le présent paragraphe, nonobstant le par. 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant

requis disposent ainsi des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe ». Ainsi, lorsque la Suisse est l'Etat requis, l'AFC dispose 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. consid. 4.3.6.1 ci-avant).

Finalement, la Cour de céans rappelle encore que l'art. 28 CDI-F est largement calqué sur le MC OCDE (cf. consid. 4.1 ci-avant). Ainsi, en reprenant le standard prévu par l'art. 26 MC OCDE, la Suisse a voulu permettre un échange aussi large que possible et a abandonné l'exigence de délit fiscal. Certes, en droit interne, les mesures octroyées à l'administration fiscale sont intimement fonction de l'infraction en cause et chaque mesure est assortie d'une procédure de mise en œuvre stricte. Cela étant, le renvoi aux mesures de droit interne prévu par le par. 3 de l'art. 28 CDI-F doit être relativisé et ne peut être interprété comme réintroduisant les procédures internes de collecte de renseignements fondées sur la distinction entre soustraction et fraude fiscale sans violer gravement le texte et le but de la Convention.

C'est ainsi à raison que l'AFC estime dans sa réponse que l'art. 28 par. 3 CDI-F doit être interprété comme un renvoi à la liste exhaustive du type de mesures dont dispose l'AFC pour collecter des informations, et non aux procédures régissant la mise en œuvre de ces mesures. Sur ce point, seule la LAAF s'applique (art. 8 ss LAAF). En effet, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la LAAF (cf. consid. 1.2 ci-avant). La présente procédure est donc soumise aux règles générales de la procédure administrative, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (cf. consid. 1.3 ci-avant). Avec cette loi, le législateur a prévu un système spécifique propre à l'échange de renseignements fiscaux avec un autre Etat.

Il découle donc de ce qui précède que le grief de recourant doit être rejeté.

7.2 Dans un second grief, le recourant considère qu'en raison de la peine-menace liée, l'infraction poursuivie en France aurait en réalité un but pénal. A l'appui de cet argument, il invoque la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

A cet égard, le Tribunal relève, à titre préjudiciel, que certes, sous l'angle matériel, une demande d'entraide 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. Il s'en suit qu'il est donc nécessaire que la demande se prononce sur le but visé par l'obtention des renseignements. En effet, celui-ci est fondamental pour permettre à l'Etat requis de se prononcer sur la pertinence de la demande et d'assurer que cette dernière tend bien à un objectif visé par l'art. 28 CDI-F. Ainsi, sous l'angle purement formel, l'exigence de la pertinence vraisemblable implique que l'autorité requérante procède à une délimitation suffisante de l'objet de la requête et de son sujet pour permettre à l'autorité requise de vérifier si les documents à transmettre sont susceptibles de servir au but fiscal visé (XAVIER OBERSON, in : Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éd.], *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune : Commentaire*, 2014 [ci-après : *Modèle de Convention OCDE : Commentaire*], n° 36 s. ad art. 26 *Modèle CDI OCDE*, cf. également consid. 4.2 et 4.3.1.1 ci-avant)

Cela étant, la Cour de céans a eu l'occasion de circonscrire la notion de vraisemblable pertinence commune aux CDI conçues sur le *Modèle de l'OCDE* (cf. consid. 4.3.1.1 ci-avant), comme l'est la CDI-F. 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 requis se révéleront pertinents. En d'autres termes, l'entraide est admise et, partant, la condition du but fiscal remplie dès lors que la personne au sujet de laquelle les informations sont demandées est susceptible, suivant les renseignements transmis, de se trouver assujettie, même de manière limitée dans l'Etat requérant. En outre, s'agissant plus particulièrement des requêtes fondées sur des soupçons de fraude fiscale, il suffit de démontrer de manière adéquate que les informations requises sont de nature à servir l'avancement de l'enquête (cf. notamment l'arrêt du TAF A-6903/2010 du 23 mars 2011, consid. 2.4).

En l'occurrence, l'autorité requérante suspecte le recourant de ne pas avoir déclaré des comptes ouverts en Suisse. Or, il ressort de la demande d'entraide dont il est question ici qu'au regard de la législation française, les résidents fiscaux ont l'obligation de déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels ils détiennent une procuration. De même, ils doivent déclarer les revenus de source française et étrangère ainsi que le patrimoine situé en France et à l'étranger. En effet, les avoirs déposés sur des comptes étrangers constituent des sources de revenus soumis à l'impôt sur le revenu et la fortune. La demande vise donc à vérifier l'éventuelle existence et étendue de ces revenus afin d'en tirer les conséquences fiscales qui s'imposent. De surcroît, la documentation bancaire

demandée est de nature à permettre ces vérifications et, partant, à servir l'avancement de l'enquête fiscale. Il découle donc de ce qui précède que la demande d'assistance des autorités françaises comporte indéniablement un but fiscal.

Finalement, c'est à raison que l'AFC souligne dans sa réponse, que la notion d'accusation en matière pénale permettant de considérer que certaines sanctions fiscales ressortissant au volet pénal plutôt qu'au volet administratif, ne remet pas en question le but fiscal de la demande d'entraide, mais vise uniquement à assurer l'application des garanties procédurales prévues aux articles 6 et 7 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101). Dès lors, quand bien même l'infraction poursuivie en France serait considérée comme rentrant dans la notion d'accusation en matière pénale élaborée par la CEDH, le but fiscal de la demande d'entraide ne serait pas moins maintenu.

7.3 S'agissant de la prétendue violation du principe de subsidiarité, il ressort du dossier que le recourant conteste que l'autorité requérante ait utilisé tous les moyens procéduraux à sa disposition.

A cet égard, la Cour relève que bien que la demande d'assistance soit soumise au respect du principe de subsidiarité qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne, cela n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables. Il est en outre admis que – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – la déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats, qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne (cf. consid. 4.3.3 ci-avant).

En l'occurrence, la demande des autorités françaises contient la mention expresse du respect de cette condition. L'autorité inférieure était ainsi fondée à considérer que le principe de subsidiarité est respecté dans la présente procédure.

Il découle de ce qui précède que le grief de recourant doit être rejeté.

7.4 Dans un dernier grief, le recourant reproche encore à l'AFC de ne pas lui avoir indiqué avoir obtenu l'accord de l'Office fédéral de la justice et

souligne que par conséquent, les informations demandées ne sauraient être transmises à des autorités pénales. A cet égard, il sied pour la Cour de céans d'exposer, ce qui suit.

Certes, en vertu de l'art. 20 al. 3 LAAF, lorsque la convention applicable prévoit que les renseignements obtenus dans le cadre de l'assistance administrative peuvent, pour autant que l'autorité compétente de l'Etat requis y consente, aussi être utilisés à des fins autres que fiscales ou transmis à un Etat tiers, l'AFC donne son consentement après examen. Lorsque les renseignements obtenus sont destinés à être transmis à des autorités pénales, l'AFC les donne en accord avec l'Office fédéral de la justice.

En l'occurrence, les renseignements recueillis sont destinés à une autorité fiscale française. En outre, la décision entreprise limite clairement l'utilisation desdits renseignements à l'Etat de fait décrit dans la demande du [...] 2013. Elle précise également que la documentation produite, tout comme les informations obtenues en application du droit interne suisse, doivent être tenues secrètes. Elles ne peuvent être rendues accessibles qu'à des personnes ou autorités (comprenant les autorités judiciaires et administratives) concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'administration des procédures ou poursuites, ou par les décisions sur les voies de recours relatives aux impôts visés par la CDI-F.

Il s'impose donc ici de constater que le grief de recourant est mal fondé et qu'il doit par conséquent être rejeté.

8.

Il résulte de ce qui précède que la décision entreprise est conforme au droit. Les arguments du recourant – traités ci-dessus dans la mesure de leur pertinence (voir arrêt du TAF A-2766/2016 du 18 avril 2017 consid. 4.4) – n'y changent rien. Le recours est rejeté.

9.

Dans l'arrêt arrêt A-6307/2014 consid. 5.1, les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA ; art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]), ont été arrêtés à Fr. 8'000.-. Au vu de l'issue de la cause, le montant mis à la charge du recourant, qui succombe entièrement, doit être porté à Fr. 10'000.-. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF), ni au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

10.

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.

(dispositif à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de Fr. 10'000.- (dix mille francs) en lien avec la présente procédure et avec la procédure A-6307/2014 sont mis à la charge du recourant. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

3.

Il n'est alloué de dépens ni en lien avec la présente procédure, ni en lien avec la procédure A-6307/2014.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Alice Fadda

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 :