



## Arrêt du 22 avril 2020

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Daniel Riedo, Sonja Bossart Meier, juges,  
Alice Fadda, greffière.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_**,  
représenté par  
Maître Laurent Moreillon et Maître Miriam Mazou,  
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 CH-F).

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

En date du \*\*\*, la Direction générale des finances publiques françaises (ci-après : DGFIP ou autorité fiscale française ou autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure ou autorité requise) une demande d'assistance administrative en matière fiscale se rapportant à la période allant du [...] au [...], concernant A.\_\_\_\_\_.

**A.a** La DGFIP indiquait procéder au contrôle de la situation fiscale de A.\_\_\_\_\_, résident fiscal français, qui faisait en parallèle l'objet d'une instruction judiciaire en France pour détournement du chiffre d'affaires de B.\_\_\_\_\_ SA et pour fraude fiscale. L'autorité requérante mentionnait qu'il était apparu dans le cadre du contrôle fiscal que le contribuable précité disposait de deux comptes bancaires au sein de la banque C.\_\_\_\_\_ (anciennement banque D.\_\_\_\_\_) qui, si leur existence était avérée, n'avaient pas été déclarés à l'administration fiscale française. Interrogé par la DGFIP et invité à produire les relevés bancaires afférents à ces comptes, A.\_\_\_\_\_ aurait contesté l'existence de ces derniers et n'aurait fourni aucune information à leur sujet.

**A.b** La demande adressée à l'autorité inférieure visait ainsi à obtenir des renseignements sur les éventuels avoirs et revenus non déclarés à l'autorité fiscale française par A.\_\_\_\_\_, de manière à pouvoir établir le montant des impôts dus.

**A.c** Les renseignements requis auprès de l'AFC au sujet de A.\_\_\_\_\_ étaient les suivants :

Pour les comptes \*\*\* et \*\*\* détenus à la Banque D.\_\_\_\_\_ :

a) Veuillez communiquer :

1. Les états de fortune aux 1<sup>ers</sup> janvier des années [...] à [...].
2. Les relevés sur la période du [...] au [...], 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).
3. La copie du formulaire A.

4. En cas de clôture des comptes, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.
- b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont A. \_\_\_\_\_ serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant droit économique au sein de la Banque C. \_\_\_\_\_ ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration.
- c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b).

**B.**

**B.a** Par ordonnance de production du 8 décembre 2017, l'AFC a requis la banque C. \_\_\_\_\_ à Genève de fournir les documents et renseignements demandés par la DGFIP. La banque précitée a, en sus, été priée d'informer A. \_\_\_\_\_ de l'ouverture d'une procédure d'assistance fiscale internationale et de l'inviter à désigner dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.b** Par courrier du 22 décembre 2017, la Banque C. \_\_\_\_\_ a fait droit à la requête de l'AFC en lui transmettant les documents et renseignements demandés.

**B.c** Par courrier du 2 février 2018, l'AFC a informé A. \_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative, ce faisant elle lui a imparté un délai de 10 jours pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications ou une adresse actuelle en Suisse.

**B.d** L'AFC a été informée par courrier et courriel du 12 février 2018 que Maître Laurent Moreillon avait été chargé de la défense des intérêts de A. \_\_\_\_\_ dans le cadre de la procédure d'assistance administrative.

**B.e** Par courrier du 5 avril 2018, l'intégralité des pièces du dossier ont été remises à Maître Laurent Moreillon et Maître Miriam Mazou. A. \_\_\_\_\_, par l'entremise de ses conseils, a fait part de ses observations à l'autorité inférieure, dans le délai imparté, par courrier du 1<sup>er</sup> mai suivant.

**B.f** Par décision du 4 septembre 2018, notifiée à A. \_\_\_\_\_ le lendemain, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité fiscale française.

**C.**

**C.a** Par acte du 4 octobre 2018, A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant), agissant par l'entremise de ses conseils, interjette recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal) à l'encontre de la décision de l'AFC, concluant principalement, sous suite de frais et dépens, à la réformation de celle-ci, en ce sens que l'assistance administrative soit refusée, subsidiairement à l'annulation de la décision entreprise et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision. A l'appui de ses conclusions, il allègue que la demande d'assistance ne respecterait pas les exigences formelles, ni les principes de la subsidiarité, de la bonne foi, de la spécialité et de la proportionnalité.

**C.b** Dans sa réponse du 3 décembre 2018, l'autorité inférieure rejette chacun des griefs formulés à l'encontre de sa décision et conclut au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

Pour autant que de besoin, les autres faits et arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

**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 –, ledit 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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 LAAF). Il est ainsi compétent pour statuer sur la présente affaire.

**1.2** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAA n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

**1.3** Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA), dans le respect des formes requises (art. 52 PA), par le recourant qui dispose de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF), le recours est recevable, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur ses mérites.

**1.4** A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

## **2.**

**2.1** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss). 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; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd. 2013, ch. 1135).

**2.2** 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; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd. 2013, p. 73 ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, ch. 1146 ss).

## **3.**

**3.1** L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par 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 CH-F, RS 0.672.934.91) ainsi que par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un 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 les années postérieures à 2009.

**3.2** La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, à savoir (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 ; arrêts du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2). Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'éléments à fournir est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

### **3.3**

**3.3.1** Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-F, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition 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\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements se conçoit comme la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats 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 d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, 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 ; peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

**3.3.2** 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 en cause. Ainsi, 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. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il

est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine).

**3.3.3** La demande d'assistance administrative vise en principe à obtenir des informations relatives à la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes tierces dont l'assujettissement n'est pas invoqué (arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4-3-1 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations concernant des tiers est ainsi en principe également possible à condition de remplir la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

L'ATF 142 II 161 se prononce sur les indications relatives à des *tiers non concernés (ou non impliqués)*. Ainsi, de l'avis de la Haute Cour, l'Etat requis doit supprimer les indications relatives auxdits tiers lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des *tiers non concernés* (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le Tribunal fédéral ajoute que, dans ce cas, les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont protégés ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; voir encore arrêt du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 3.4 en lien avec les art. 2 al. 2 let. c et 6 al. 2 let. a de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données [LPD, RS 235.1]).

Selon cette jurisprudence, les documents bancaires objets de la demande d'assistance administrative et, en particulier, la liste de transactions sur des comptes bancaires dont les contribuables sont titulaires, remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable. De l'avis du Tribunal fédéral, de tels documents révèlent les apports et les prélèvements enregistrés, les gains générés, ainsi que le montant et la nature des revenus perçus (versement de dividendes, revenu d'activité, plus-values, etc.) et sont donc de nature à permettre à l'autorité fiscale étrangère de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu des contribuables de son pays. La Haute cour rappelle ensuite que supprimer l'ensemble des noms des personnes non concernées figurant sur la liste des différentes transactions ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative, avant de confirmer la possibilité de caviarder d'autres noms, en particulier ceux des employés de banque qui seraient sans rapport avec la demande d'assistance (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2).

**3.4** 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 Protocole additionnel CDI CH-F; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1). L'interdiction des « fishing expeditions » comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable correspondent au principe de proportionnalité (voir art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.3, et parmi d'autres : arrêt du TAF A-5893/2017 du 8 octobre 2019 consid. 2.4). Cela étant, il n'est pas attendu de l'autorité requérante que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. parmi d'autres: arrêt du TAF A-7022/2018 du 30 juillet 2019 consid. 3.3).

### **3.5**

**3.5.1** Le principe de la bonne foi s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités lors de l'application d'une CDI (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités; RS 0.111; ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1).

**3.5.2** Dans le cadre des relations internationales, la bonne foi d'un Etat est toujours présumée. Cette présomption implique, dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, que l'Etat requis ne saurait en

principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4). En cas de doute sérieux, le principe de la bonne foi ne s'oppose toutefois pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3).

**3.5.3** L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.1 avec les réf. citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018]).

**3.6** Conformément au principe de spécialité (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-F), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande, pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (cf. arrêt du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres: arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6).

**3.7** L'Etat requérant doit respecter le 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 CDI CH-F), ce qui n'implique toutefois pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-2327/2017 du 21 janvier 2019 consid. 5.3.3). Le principe de subsidiarité est étroitement lié au principe de la confiance applicable dans les relations interétatiques (cf. ci-avant consid. 3.5.2). Ainsi, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou avoir procédé de manière conforme à la convention, il

n'y a pas de raison – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2). Le principe de la confiance ne s'oppose toutefois pas à ce que l'Etat requis, pris de doutes sérieux quant au respect du principe de subsidiarité, demande un éclaircissement à l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

**3.8** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. Dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, l'AFC dispose 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 (cf. art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-F ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

#### **4.**

En l'espèce, la Cour examinera, au regard des griefs invoqués par le recourant, la forme de la demande (consid. 4.1 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions matérielles de l'assistance administrative (consid. 4.2, 4.3, 4.4 et 4.5 ci-après).

#### **4.1**

**4.1.1** Sur le plan formel, le recourant se plaint de ce que la demande d'assistance de l'autorité requérante serait viciée dans la mesure où elle n'indiquerait pas la forme sous laquelle l'autorité requise devrait transmettre les renseignements comme l'exigerait non seulement l'art. 6 al. 2 LAAF mais aussi le par. 3 ch. XI du protocole additionnel à la CDI CH-F. Ce vice aurait dû, selon le recourant, conduire à l'irrecevabilité de la demande litigieuse.

**4.1.2** L'art. 6 al. 2 LAAF se conçoit, conformément à sa lettre, comme une liste de critères formels auxquels doit répondre la demande lorsque la CDI applicable ne contient aucune précision à cet égard (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4). S'agissant de la CDI CH-F, celle-ci énumère au par. 3 ch. XI de son protocole additionnel, les éléments formels qu'une demande d'assistance doit contenir. Il s'agit en l'occurrence des éléments suivants : l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; la période visée ; une description des renseignements demandés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite les recevoir ; le but fiscal poursuivi et, 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 par. 4 ch. XI du Protocole additionnel CDI CH-F précise toutefois que cette liste doit être interprétée de manière à ne pas faire obstacle à un échange effectif de renseignements, ce qui permet une interprétation non-formaliste de ces critères (CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], 2014, art. 6, al. 2 n° 60).

En l'espèce, le Tribunal constate que la demande d'assistance indique le nom des personnes visées par le contrôle mené par l'autorité requérante, le nom du détenteur d'informations, la période visée par la demande, l'objectif fiscal fondant la demande, la description des renseignements demandés ainsi que le nom et l'adresse de la personne susceptible de détenir les renseignements requis. La forme sous laquelle les renseignements doivent être transmis n'est en revanche pas expressément mentionnée. Il convient toutefois d'admettre que cette forme résulte en l'occurrence de la nature même des renseignements demandés. En effet, il s'agit pour répondre à la demande litigieuse de fournir les documents bancaires requis (cf. Faits A.c), de sorte qu'on ne voit pas sous quelle autre forme que celle écrite ces informations pourraient être transmises. L'indication expresse de la forme souhaitée n'eût été en l'espèce nécessaire que s'il s'agissait d'une forme particulière sous laquelle l'autorité requise n'aurait pas spontanément transmis les informations. Dans certains cas, en effet, un État contractant peut avoir besoin de recevoir des renseignements sous une forme particulière pour que les conditions en vigueur en matière de preuve ou autres conditions légales soient satisfaites. Ces formes peuvent inclure des dépositions de témoins et des copies certifiées conformes de documents originaux (Commentaire au Modèle de Convention de l'OCDE, n° 10.2 ad art. 26), auquel cas l'Etat requis devrait s'efforcer, dans la mesure du possible, de répondre à de telles demande. Or, dans le cas présent, comme de manière générale dans le cadre de l'assistance fiscale internationale avec la France, cet Etat ne requiert pas de recevoir les renseignements sous une forme particulière. Ainsi, le fait que la demande n'indique pas expressément sous quelle forme les informations doivent être transmises ne saurait porter à conséquence, sauf à faire preuve d'un formalisme excessif allant à l'encontre d'un échange effectif de renseignements (cf par. 4 ch. XI du Protocole additionnel CDI CH-F). La Cour de céans relève en outre, que bien que cette question n'ait jamais été spécifiquement traitée, force est de constater que les tribunaux ont de jurisprudence constante estimé que les demandes françaises répondaient aux exigences formelles conventionnelles même lorsque la forme n'y était pas expressément indiquée. C'est

donc à bon droit que l'autorité inférieure a considéré que la demande litigieuse contenait les informations nécessaires à sa recevabilité.

## **4.2**

**4.2.1** Dans un deuxième grief, le recourant soutient que la demande de la DGFIP ne respecterait pas le principe de subsidiarité. Il prétend en effet que, contrairement à l'état de fait présenté dans la demande de l'autorité fiscale française, il n'aurait jamais été interrogé au sujet des comptes bancaires litigieux. L'autorité requérante aurait ainsi renoncé à une source habituelle de renseignement qui n'aurait manifestement donné lieu à aucune difficulté en l'espèce. Dans ce contexte, il aurait appartenu à l'autorité requise d'interpeller la DGFIP pour obtenir des renseignements supplémentaires lui permettant de s'assurer du respect du principe de subsidiarité. A cet égard, les simples déclarations pro forma de l'autorité requérante selon lesquelles le principe de subsidiarité aurait été respecté ne seraient pas suffisante.

**4.2.2** Selon le principe de subsidiarité, l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal de céans a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (Arrêt du TAF A-5648/2014 du 12 février 2015, consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

**4.2.3** En l'espèce l'autorité requérante a indiqué dans le courrier d'accompagnement de sa demande que « les moyens de collecte du renseignements, prévus par notre procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés ». Elle a en outre mentionné dans la demande (cf. rubrique 12, let. d) avoir utilisé « tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées ». Ces déclarations reviennent en substance à affirmer que le principe de subsidiarité a été respecté. En

outre, l'autorité a indiqué dans sa demande avoir interrogé le recourant et l'avoir invité à produire les documents relatifs aux comptes bancaires faisant l'objet de la demande d'assistance litigieuse. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance, la Suisse ne saurait remettre en cause ces déclarations sur la base des allégations du recourant. En effet, le recourant se contente d'arguer qu'il n'aurait jamais été interrogé à ce sujet sans offrir de moyen de preuve qui permettrait d'étayer ses dires. Il n'apporte ce faisant aucun élément concret qui contredirait l'état de fait, tel que présenté dans la demande de l'autorité requérante. Au demeurant, même s'il fallait admettre que la DGFIP n'avait pas interrogé le recourant, ce dernier ne saurait tirer argument du fait qu'il aurait éventuellement communiqué spontanément les informations requises s'il avait été invité à le faire, dans la mesure où une éventuelle coopération n'aurait offert aucune garantie de crédibilité et d'exhaustivité et qu'il est admis que l'assistance puisse aussi servir à la confirmation d'information déjà en possession de l'Etat requérant. Partant, il n'y a pas lieu de s'écarter des déclarations de l'autorité requérante qui affirme en substance avoir respecté le principe de subsidiarité.

**4.2.4** Compte tenu de ce qui précède, le principe de subsidiarité n'est pas violé, de sorte qu'il convient de rejeter ce grief.

### **4.3**

**4.3.1** Au moyen d'un troisième grief, le recourant allègue que le principe de la bonne foi ne serait pas respecté. La mauvaise foi de l'autorité requérante résulterait premièrement de la contradiction entre le fait qu'elle n'aurait pas interrogé le recourant et sa déclaration d'avoir respecté le principe de subsidiarité. L'autorité requérante serait également de mauvaise foi, en raison de l'absence d'indications quant à la provenance des informations ayant conduit à la demande d'assistance litigieuse. Il ne serait ainsi pas exclu que ces informations aient été obtenues par le biais d'actes punissables au regard du droit suisse. Dans ce contexte, il aurait appartenu à l'autorité requise d'effectuer des investigations afin d'établir la source de ces renseignements.

**4.3.2** L'interprétation et l'exécution des traités sont régies par le principe de la bonne foi qui est présumée dans les relations internationales (cf. ci-avant consid. 3.5.2). Cette présomption implique notamment que l'autorité requise est fondée à partir du principe que la demande de l'autorité requérante ne se fonde pas sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). L'AFC n'est ainsi tenue de procéder à des investigations visant à établir la provenance des

informations sur lesquelles l'autorité requérante fonde sa demande que si, en raison d'éléments établis et concrets, elle nourrit des doutes sérieux à ce sujet. A cet égard, l'absence d'indications quant à la provenance des informations fondant la demande d'assistance n'est pas un élément qui permet à lui seul de remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante.

**4.3.3** Premièrement, comme constaté précédemment (cf. ci-avant consid. 4.2.3), le principe de subsidiarité n'a pas été violé dans le cadre de la demande d'assistance litigieuse, si bien qu'aucune contradiction ne résulte de la déclaration de l'autorité requérante qui affirme dans sa demande avoir respecté le principe de subsidiarité. Le grief du recourant à cet égard tombe ainsi à faux. En second lieu, le fait que l'autorité requérante n'indique pas la provenance des informations sur lesquelles elle fonde sa demande ne suffit pas à renverser la présomption de bonne foi dont jouit celle-ci. En l'absence de telles indications, on ne saurait ainsi partir du principe que les éléments ont été obtenus d'une manière non conforme à l'art. 7 let. c LAAF. Seuls des éléments établis et concrets sont de nature à faire douter l'autorité requise de la bonne foi de l'autorité requérante quant à la provenance des informations sur lesquelles elle fonde sa demande et à l'amener à entreprendre des investigations à ce sujet. En l'occurrence, le recourant n'avance aucun élément permettant de penser que les informations auraient été obtenues par le biais d'actes punissables au regard du droit suisse. En effet, à l'appui de son grief, le recourant se contente d'arguer qu'une telle éventualité ne serait pas exclue. Dans pareilles circonstances, il n'y a ainsi pas lieu de remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante.

**4.3.4** Force est ainsi de constater que le principe de la bonne foi n'est pas violé et que ce grief doit par conséquent être rejeté.

#### **4.4**

**4.4.1** Par un pénultième grief, le recourant prétend que le principe de spécialité ne serait pas respecté. D'après lui, la demande d'assistance se baserait sur des éléments transmis par l'autorité pénale française en violation du principe de spécialité. A cela s'ajouterait que la procédure pénale en question aurait été initiée par la plainte déposée par l'autorité fiscale française le \*\*\* 2011, ce qui constituerait un élément supplémentaire faisant craindre le non-respect par l'Etat requérant du principe de spécialité. De ces échanges entre les deux autorités découlerait un risque que les informations requises soient utilisées à d'autres fins que celles évoqués dans la demande, soit que celles-ci soient remises à l'autorité pénale. Dans ce

contexte, il aurait appartenu à l'AFC comme autorité requise de demander des éclaircissements à cet égard.

**4.4.2** En vertu du principe de spécialité (cf. ci-avant consid. 3.6), l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande et pour les faits décrits dans celles-ci. Il convient de rappeler que les Etats sont présumés agir de bonne foi (cf. ci-avant consid. 3.4.2), de sorte que l'autorité requise peut partir du principe que l'Etat requérant respectera le principe de spécialité, sans qu'une garantie expresse de celui-ci à cet égard ne soit nécessaire. Si toutefois l'autorité requérante fait une déclaration contenant une telle garantie, celle-ci lie le Tribunal dans la mesure où elle ne peut pas immédiatement être réfutée en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (cf. ci-avant consid. 3.5.3). Cela étant, rien ne s'oppose, en cas de doute sérieux reposant sur des éléments établis et concrets, à ce que l'autorité requise demande des éclaircissements à l'autorité requérante (cf. 3.5.2).

**4.4.3** En l'espèce, la DGFIP a déclaré dans sa demande (cf. rubrique 12, let. a) que « tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande », ce qui revient en substance à affirmer que le principe de spécialité sera respecté. Pour réfuter cette affirmation, le recourant s'appuie sur le fait que la procédure pénale à son encontre serait la source la plus probable du soupçon ayant fondé la demande de l'autorité requérante. C'est le lieu de rappeler que, appliqué dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, le principe de spécialité a pour but de s'assurer que les informations transmises ne soient pas utilisées par l'autorité requérante à d'autres fins que celles évoquées dans la demande. Il ne vise pas à vérifier, en amont, que les informations sur lesquelles l'autorité requérante base sa demande ont été obtenues sans violation d'un éventuel principe de spécialité applicable sur le plan interne. La question de la source des informations n'a ainsi pas à être résolue dans le cadre du présent litige, dans la mesure où même si c'était effectivement des informations fournies par l'autorité pénale française qui avaient conduit la DGFIP à déposer la demande litigieuse, cela ne serait pas constitutif d'une violation du principe de spécialité au regard de la convention ici applicable. S'agissant de la plainte de l'autorité fiscale française, le recourant ne saurait tirer argument du fait que ce soit celle-ci qui ait conduit à l'ouverture de l'instruction pénale contre lui (cf. Commission rogatoire internationale, p. 2). En effet, il n'apparaît pas que la DGFIP ait, ce faisant, violé

le principe de spécialité applicable dans le cadre de l'assistance administrative internationale.

Force est de constater que les violations alléguées du principe de spécialité visent en réalité le principe tel qu'éventuellement applicable dans le cadre de procédures internes à l'Etat requérant. Or, il n'appartient ni à l'autorité inférieure, ni à la Cour de céans, de se prononcer sur une éventuelle violation de ce principe en France. La Cour de céans relève tout au plus qu'il est loisible au recourant de s'en plaindre ou non devant les autorités compétentes françaises. Dans le cadre de la procédure ici litigieuse, les éléments mis en avant par le recourant ne font qu'état d'une collaboration entre l'autorité fiscale et l'autorité pénale françaises, ce qui n'est pas suffisant pour fonder un doute sérieux quant au respect du principe de spécialité par la DGFIP. Ce d'autant moins que l'autorité pénale de l'Etat requérant, a adressé une demande d'entraide judiciaire aux autorités suisses, ce qui tend plutôt à renforcer la présomption de bonne foi de l'Etat requérant. Au surplus, dans sa décision du 4 septembre 2018, l'AFC a expressément rappelé à la DGFIP, les restrictions applicables à l'utilisation des renseignements découlant de l'art. 28 par. 2 CDI CH-F. Partant, sauf à adopter une attitude de défiance vis-à-vis de l'autorité requérante, la Suisse comme Etat requis ne saurait remettre en question l'affirmation de celle-ci qui déclare en substance que le principe de spécialité sera respecté.

**4.4.4** Au vu ce qui précède, la Cour de céans conclut que le principe de spécialité n'est pas violé et rejette le grief y relatif.

## **4.5**

**4.5.1** Dans un dernier grief se rapportant au principe de la proportionnalité, le recourant fait en substance valoir que la transmission des informations envisagée violerait le principe de la pertinence vraisemblable. En effet, le recourant se plaint de ce que les renseignements que l'autorité inférieure entend transmettre contiendraient des informations relatives à des tiers non concernés, soit notamment les noms de personnes ayant crédité et débité les comptes faisant l'objet de la demande d'assistance litigieuse. En particulier, il serait inadmissible de porter à la connaissance de l'autorité fiscale française le nom des ayants droits économiques des comptes en l'absence de soupçons d'infraction pénale. Remettre les noms de ces tiers à l'autorité requérante contreviendrait à l'art. 4 al. 3 LAAF, si bien qu'il conviendrait d'y renoncer, subsidiairement de procéder à leur caviardage. En tout état de cause, les informations transmises à l'autorité requérante de-

vraient se limiter aux soldes desdits comptes, dans la mesure où transmettre l'intégralité des écritures relative à un compte serait contraire à l'art. 127 LIFD, applicable par renvoi de l'art. 28 par. 4 CDI CH-F.

**4.5.2** A titre liminaire, il convient de rappeler que lorsque les conditions de forme prévues au par. 3 ch. XI du Protocole additionnel sont remplies, la demande est présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ci-avant consid. 3.2). Dans ce cadre, le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité car l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant. Les dispositions de la CDI CH-F priment sur les normes de droit interne, et en particulier l'art. 127 LIFD de sorte que cette disposition de droit interne ne limite aucunement le champ des informations pouvant être transmises dans le cadre de l'assistance administrative internationale (ATF 142 II 161 consid. 5 ; arrêt du TAF A-3387/2015 du 19 février 2016, consid. 11.2).

S'agissant des tiers non-concernés (cf. ci-avant consid. 3.3.3), l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit qu'il n'y a lieu de transmettre les renseignements à leur sujet qu'à condition qu'ils apparaissent comme vraisemblablement pertinents. Il convient d'interpréter cette disposition de manière restrictive, de sorte à permettre un échange de renseignements aussi large que possible. A cet égard, il n'est en particulier pas nécessaire qu'il existe des indices qu'une infraction pénale ait été commise pour que les noms des ayants droits économiques des comptes visés par la demande apparaissent comme vraisemblablement pertinents (ATF 142 II 161 consid. 4.5; arrêt du TAF 7143/2014 du 15 août 2016, consid. 14.3). Il n'est procédé au caviardage du nom des tiers apparaissant dans la documentation à remettre qu'à condition que celui-ci ne rende pas la demande d'assistance administrative vide de sens. Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que les documents bancaires objets de la demande d'assistance administrative et, en particulier, la liste des transactions sur des comptes bancaires dont le contribuable est titulaire sont de nature à permettre à l'autorité fiscale étrangère de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu de son contribuable, de sorte qu'ils remplissent la condition de la pertinence vraisemblable. Notre Haute cour relève encore dans ce contexte que supprimer l'ensemble des noms des personnes non concernée figurant sur cette liste ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative mais que cela n'empêche pas l'autorité inférieure de procéder au caviardage de certains noms n'ayant aucun rapport avec la demande, tels que ceux des employés de banque.

**4.5.3** In casu, la demande d'assistance de la DGFIP est conforme aux exigences formelles du par. 3 ch. XI du Protocole additionnel (cf. ci-avant consid. 4.1), de sorte que celle-ci est réputée porter sur des éléments vraisemblablement pertinents. Dite demande vise à obtenir certains documents bancaires relatifs à des comptes détenus par le recourant auprès d'une banque identifiée, soit notamment le formulaire A et la liste des prélèvements, apports et gains financiers (cf. Demande d'assistance, let. a ch. 2 et 3). De tels documents remplissent, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'exigence de la pertinence vraisemblable dans la mesure où ils permettent de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu du recourant. La remise du formulaire A n'est, au demeurant, nullement subordonnée à l'existence d'un soupçon d'infractions pénales. Enfin, la transmission d'informations n'est pas limitée par l'art. 127 LIFD puisque conformément à la hiérarchie des normes, l'art. 28 par. 5 CDI CH-F prime sur cette disposition. Il n'y a dès lors pas lieu, contrairement à ce que soutient le recourant, de limiter la remise des informations bancaires aux seuls soldes des comptes visés par la demande.

Concernant les tiers non-impliqués, les noms des personnes ayant crédité ou débité les comptes visés qui figurent dans les listes de transactions objets de la demande font partie des éléments vraisemblablement pertinents, sans qu'il soit nécessaire que l'autorité requérante les exige expressément. En effet, la suppression de ces indications rendrait vide d'objet la demande d'assistance litigieuse. Par conséquent, seuls les noms des employés de banque, qui ne présentent en l'espèce aucun lien avec la demande d'assistance, doivent faire l'objet d'un caviardage, opération à laquelle l'AFC a - selon ses dires et sans être contredite par le recourant sur ce point - déjà procédé. Force est ainsi de constater que les noms qui apparaissent dans les documents que l'autorité inférieure s'apprête à remettre remplissent la condition de la pertinence vraisemblance, si bien qu'il n'y a lieu ni de renoncer à leur transmission, ni de procéder à des caviardages supplémentaires.

**4.5.4** Ce grief étant mal fondé, il convient de le rejeter également.

**4.6** Pour le surplus, rien ne laisse penser que les autres conditions matérielles de l'assistance administrative ne seraient pas remplies, ce que le recourant ne prétend du reste pas non plus.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

**5.** Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à CHF 5'000. -- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

**5.1** Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

**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 rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de CHF 5000.-- sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée du même montant.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

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

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

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

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). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 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 :