



## **Arrêt du 9 avril 2018**

---

Composition

Pascal Mollard (président du collège),  
Salome Zimmermann, Daniel Riedo, juges,  
Alice Fadda, greffière.

---

Parties

A. \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maître Marc-Ariel Zacharia,  
recourant,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,  
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 Toulouse (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 et 2011, ainsi que l'impôt sur la fortune des années 2010, 2011 et 2012.

**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, la banque transmet les documents requis le 12 février 2014. Il en ressortait que A. \_\_\_\_\_ était, d'une part, titulaire d'une relation bancaire et que, d'autre part, il jouissait d'une procuration sur la relation bancaire ouverte au nom des époux C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_.

Par décision finale du 15 octobre 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 17 novembre 2014 sollicitant notamment, préalablement à ce qu'il soit autorisé à consulter certaines pièces du dossier auxquelles l'accès lui a jusqu'alors été refusé et à ce qu'il soit procédé à l'audition de deux témoins, au principal à ce que la décision attaquée soit annulée et, subsidiairement à ce que certains documents soient retranchés du dossier à transmettre au fisc français, le Tribunal de céans rendit un arrêt A-6727/2014 du 25 novembre 2015 (ci-après : « arrêt A-6727/2014 ») 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-6727/2014 fut admis par arrêt du TF 2C\_1097/2015 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 12 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<sup>er</sup> septembre 2016 et le 11 juillet 2017.

**Droit :****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<sup>er</sup> 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 constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ÉTIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et motiver leur recours (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en

principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4, ATAF 2007/27 consid. 3.3 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

**2.3** Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (cf., notamment, art. 19 PA cum art. 40 de la Loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF, RS 273) ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 p. 485 ; arrêt du TF 2C\_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3 ; BENOÎT BOVAY, *Procédure administrative*, 2000, p. 191 s. ; REGINA KIENER/BERNHARD RÜTSCHÉ/MATHIAS KUHN, *Öffentliches Verfahrensrecht*, 2012, p. 168 ; Kölz/Häner/Bertschi, op. cit., p. 52 ; Moor/Poltier, op. cit., p. 298 s. ; RENÉ RHINOW et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 3e éd., Bâle 2014, n. 330 et n. 1001). L'appréciation des preuves est libre avant tout en ce qu'elle n'est pas liée par des règles rigides sur la preuve qui prescriraient exactement au juge la manière dont se constitue une preuve valable ni la valeur probante des différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; voir aussi ATF 133 I 33 consid. 2.1 p. 36 ; arrêt du TF 2C\_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3).

Il n'est en ainsi pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.3 et A-5519/2012 précité du 31 mars 2014 consid. 2.2 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 3.141).

## **2.4**

**2.4.1** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle peut renoncer à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée

sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et 131 I 153 consid. 3 ; arrêts du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 2.3.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2 ; A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.1 ; Moser et al., op. cit., n. 3.144 ; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, thèse Fribourg 2008, n. 170). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d ; arrêt du TF 9C\_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1).

**2.4.2** En revanche, si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, le défaut de preuve d'un fait va au détriment de la partie qui entendait en tirer un droit (cf. arrêts du TAF A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.3 ; A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3 et A-7046/2010 du 1er avril 2011 consid. 2.4.2 ; Moor/Poltier, op. cit., p. 299 s. ; Rhinow et al., op. cit., n. marg. 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève/Zurich/Bâle 2010, n. 1563).

### **3.**

**3.1** Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit, si elle est particulièrement grave, à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa p. 437 ; ATAF 2013/23 consid. 6.1.3 ; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, volume II, Les droits fondamentaux, 2ème éd., Berne 2006, n. 1346). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1). En effet, si l'autorité de recours constate la violation du droit d'être entendu, elle renvoie la cause à l'instance inférieure, qui devra entendre la personne concernée et adopter une nouvelle décision, quand bien même sur le fond celle-ci ne s'écartera pas de la solution qu'elle avait retenue lors de la décision annulée (cf. ATF 125 I 113 consid. 3).

**3.2** Le droit d'être entendu sert non seulement à établir correctement les faits, mais constitue également un droit indissociable de la personnalité,

garantissant à un particulier de participer à la prise d'une décision qui touche sa position juridique. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu - découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. - en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision (cf. ATF 125 V 332 consid. 3a), celui d'avoir accès au dossier (cf. ATF 131 V 35 consid. 4.2, 129 I 249 consid. 4.1) ainsi que celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 129 I 249 consid. 3, 127 I 54 consid. 2b, 126 I 15 consid. 2a/aa). En tant que droit de participation, le droit d'être entendu englobe donc tous les droits qui doivent être attribués à une partie pour qu'elle puisse faire valoir efficacement son point de vue dans une procédure (cf. ATF 132 II 485 consid. 3.2, 129 II 497 consid. 2.2). Le droit de s'exprimer signifie que l'intéressé a le droit de faire valoir son point de vue, c'est-à-dire d'exposer ses arguments de fait et de droit, de prendre position sur les éléments du dossier, de répondre aux arguments de la partie adverse ou de l'auteur de la décision attaquée.

**3.3** La possibilité de faire valoir ses arguments dans une procédure suppose la connaissance préalable des éléments dont l'autorité dispose (cf. ATF 132 V 387 consid. 3.1, 126 I 7 consid. 2b). L'art. 26 al. 1 PA prévoit que la partie ou son mandataire a le droit de consulter tous les actes servant de moyens de preuve au siège de l'autorité appelée à statuer (ATF 133 V 196 consid. 1.2 ; arrêts du TAF A-1744/2006 du 12 juin 2007 consid. 6, A-1621/2006 du 6 mars 2007 consid. 4.2.1). Le droit de consulter le dossier s'étend à toutes les pièces relatives à la procédure, sur lesquelles la décision est susceptible de se fonder. Il suffit que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (ATF 128 V 263 consid. 5b/bb in fine, ATF 112 la 198 consid. 2a). Le droit de consulter une pièce ne peut pas être refusé au motif que la pièce en question n'est pas décisive pour l'issue de la procédure. Il appartient en effet d'abord aux parties de décider si une pièce contient des éléments déterminants qui appellent des observations de leur part (cf. ATF 132 V 387 consid. 3.2, 133 I 100 consid. 4.3 ss ; voir également BERNHARD WALDMANN, *Das rechtliche Gehör im Verwaltungsverfahren*, in : Isabelle Häner/Bernhard Waldmann [éds], *Das erstinstanzliche Verwaltungsverfahren*, Institut Droit et Economie, Zürich 2008, p. 74 ss). Le droit de consulter le dossier n'est pas absolu et peut être limité pour la sauvegarde d'un intérêt public ou privé important au maintien du secret (cf. art. 27 al. 1 et al. 2 PA ; voir également ATF 122 I 153 consid. 6a). En outre, la consultation de certaines pièces du dossier peut être refusée s'il s'agit des pièces internes, sans incidence sur la procédure en cours

(cf. ATF 115 V 297 consid. 2g). Lorsque des intérêts divergents sont en cause, il appartient à l'autorité de pondérer celui d'une partie à consulter le dossier et celui de l'autre à garder le secret. L'autorité ne peut utiliser une pièce dont la consultation a été refusée au désavantage de la partie concernée que si elle lui a communiqué, oralement ou par écrit, le contenu essentiel de la pièce et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (art. 28 PA). Cela étant, le refus de consulter une pièce constitue une atteinte grave au droit d'être entendu que les garanties découlant de l'art. 28 PA ne peuvent combler que partiellement. Cette pratique doit donc rester exceptionnelle et le refus de consulter une pièce s'apprécie d'une manière restrictive.

**3.4** Une violation du droit d'être entendu peut, pour autant qu'elle ne soit pas d'une gravité particulière, être considérée comme guérie lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours, à condition que la cognition de l'instance de recours ne soit pas limitée par rapport à celle de l'instance inférieure et qu'il n'en résulte aucun préjudice pour le recourant (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.3.2 ; 133 I 201 consid. 2.2, 132 V 387 consid. 5.1, 127 V 431 consid. 3d/aa ; arrêts du TAF A-4353/2010 du 28 septembre 2010 consid. 3.1.2, A-102/2010 du 20 avril 2010 consid. 3.3 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.112 s.). Toutefois, la réparation de la violation du droit d'être entendu doit rester l'exception et n'est admissible que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée. Si par contre l'atteinte est importante, il n'est pas possible de remédier à la violation (cf. ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 et les arrêts cités).

#### **4.**

**4.1** 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).

**4.2** 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.

## **5.**

**5.1** L'assistance administrative avec la France est actuellement régie par l'art. 28 CDI-F 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.

**5.2** 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).

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

### **5.3.1**

**5.3.1.1** 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).

**5.3.1.2** 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).

**5.3.2** 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).

**5.3.3** 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).

#### **5.3.4**

**5.3.4.1** Conformément aux principes du droit international (cf. la CV, consid. 3), la demande doit en outre respecter le principe de la bonne foi. La bonne foi d'un Etat est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3), sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143

II 202 consid. 8.7.1 ; arrêts du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1, A-4569/2015 du 17 mars 2016 consid. 6, A-7188/2014 du 7 avril 2015 consid. 2.2.6). Cas échéant, le principe de la confiance ne s'oppose alors 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 et 8.7.4).

En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF ; cf. arrêt du TF 2C\_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est 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, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.2, 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).

**5.3.4.2** 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).

### 5.3.5

**5.3.5.1** 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).

**5.3.5.2** 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).

### **5.3.6**

**5.3.6.1** 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).

**5.3.6.2** 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).

## 6.

En l'espèce, le Tribunal doit examiner les conditions de l'assistance administrative ainsi que les griefs du recourant (voir arrêt A-6727/2014 c. 4). 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, peut informer l'autorité requérante de ce que le recourant a été, durant la période concernée titulaire de la relation bancaire n°[...]. Selon l'AFC ce dernier a également détenu une procuration sur la relation bancaire n°[...] au sein de la banque. 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.

## 7.

Il ressort du recours initial du recourant du 17 novembre 2014 que ce dernier se plaint en premier lieu d'une violation de son droit d'être entendu, dans la mesure où il n'aurait pas eu accès à toutes les pièces du dossier devant l'autorité inférieure.

Dans l'arrêt A-6727/2014, certes partiellement annulé par l'arrêt du TF 2C\_1097/2015 du 29 mars 2017, la Cour de céans avait en substance jugé que la réparation d'une violation du droit d'être entendu est admissible devant l'autorité de recours lorsque le pouvoir de cognition de celle-ci est le même que celui de l'autorité inférieure et qu'il n'en résulte pas de préjudice pour le recourant (cf. également arrêt du TAF A-4232/2013 consid. 3.1.4). Or, tel est le cas ici, puisque le recourant a eu l'occasion de s'exprimer sur les pièces qui lui ont été transmises durant la procédure et que la Cour de céans possède le même pouvoir de cognition que l'autorité inférieure. Finalement, la Cour de céans a également jugé qu'au vu des éléments du dossier, il ne s'imposait pas de convoquer les témoins dont le recourant avait requis l'audition.

A ce stade, le Tribunal ne voit pas de raison de se départir de ce qui a déjà été dit dans l'arrêt A-6727/2014. Il convient donc de le confirmer sur ce point.

## **8.**

**8.1** 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 2012 ; 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 de solidarité sur la fortune ainsi que le nom de la banque détentrice des documents demandés (ch. 3).

Par surabondance, il sera constaté ici que la demande porte en effet sur un grand nombre de personnes qui seraient toutes concernées par le même type de situation. Toutefois, et contrairement à ce que prétend le recourant, il ne s'agit pas là d'une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF, mais bien d'une série de demandes individuelles semblables. En effet, les noms des personnes concernées sont connus. Il ne s'agit dès lors pas pour l'autorité suisse d'identifier des personnes sur la base d'un comportement déterminé.

Pour le surplus, il sera renvoyé au considérant 7 de l'arrêt A-6727/2014, qui doit également être confirmé dans son intégralité ici.

**8.2** Le Tribunal constatera encore ici, bien qu'il ne s'agisse pas à proprement parler d'une condition formelle, que c'est à tort que le recourant prétend qu'étant donné que la condition dite du « modèle de comportement identique » ferait défaut, la demande d'assistance administrative en matière fiscale dont il est question ici constituerait une pêche aux informations prohibée (cf. consid. 5.3.2 ci-avant).

A cet égard, et puisqu'il s'agit de traiter de cette allégation ici, on rappellera en premier lieu que certes, la demande d'assistance ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves. Cela exposé, la Cour relève que quoi qu'il en soit la demande d'assistance dont il est question ici ne constitue pas une pêche aux renseignements proscrite. Elle cible manifestement le recourant et les comptes dont il serait, directement ou indirectement, l'ayant-droit auprès de la banque en Suisse. En effet, la demande des autorités françaises mentionne nommément le recourant



(adresse et date de naissance incluses) ainsi que le détenteur d'informations potentiel, soit la banque. De surcroît, l'autorité requérante décrit les renseignements lui étant nécessaires à détecter les revenus et la fortune non déclarés afin de pouvoir appliquer sa législation interne s'agissant de l'impôt sur le revenu et la fortune. C'est ainsi à juste titre que l'autorité inférieure retient que tant l'identification de la personne concernée que la description des faits démontrent que les conditions de l'assistance administrative selon l'art. 28 par. 1 CDI-F, en relation avec le ch. XI du protocole y relatif sont remplies.

## **9.**

Pour ce qui est des conditions de fond, il sied d'examiner en premier lieu le grief du recourant reprochant à l'autorité inférieure d'accéder à une demande basée sur des données acquises de manière illicite (consid. 9.1 ci-après). Le tribunal se penchera ensuite sur les autres griefs soulevés, notamment ceux relatifs aux prétendues violations du principe de subsidiarité (consid. 9.2 ci-après), de l'obligation pour l'état requérant de respecter sa législation interne et sa pratique administrative (consid. 9.3 ci-après). Les questions relatives à la transmissions d'informations concernant des tiers seront également abordées (consid. 9.4 ci-après). Finalement, il sera traité de la problématique relative au principe de spécialité (consid. 9.5 ci-après).

### **9.1**

**9.1.1** Dans son recours initial, le recourant invoque le fait que la demande d'entraide reposerait sur des données acquises de manière illicite et que cette dernière donnerait très peu d'explications sur la manière dont les autorités françaises ont obtenu la liste des noms parmi lesquels on trouve celui du recourant. Il estime en outre ne jamais avoir été en contact avec des « agents démarcheurs » en France. Dans ses écritures consécutives au renvoi de la présente cause par le Tribunal fédéral au Tribunal de céans, le recourant poursuit son allégation en conjecturant que les informations n'ont pu être transmises à l'entité E. \_\_\_\_\_ que par le truchement de B. \_\_\_\_\_ en Suisse. Il considère dès lors que les faits dont il est question ici se sont déroulés en Suisse et constitueraient ainsi des actes punissables au regard du droit suisse au sens de l'article 7 lit. c LAAF. En lien avec ses allégations, le recourant rappelle avoir offert d'entendre un témoin qui pourrait les confirmer.

**9.1.2** La Cour rappelle à ce propos que la bonne foi de l'Etat requérant est présumée (cf. consid. 5.3.4.1 ci-avant). Dans le contexte de l'assistance

administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci, sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances. Certes, le droit d'être entendu comprend le droit pour l'intéressé d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes. Comme on l'a vu plus haut (cf. consid. 2.4.1 ci-avant), ce droit n'empêche cependant pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion. En l'occurrence, il n'existe pas dans le cas d'espèce de doute sérieux permettant à la Cour de céans de remettre en question les déclarations de l'Etat requérant. Par conséquent, par appréciation anticipée des preuves, il n'apparaît nullement utile d'entendre le témoin proposé par le recourant. Cela est d'autant plus vrai, qu'au vu des liens manifestes entre l'ancien gestionnaire du compte du recourant avec la procédure, il est douteux que son témoignage eût revêtu à lui seul la force probante nécessaire pour établir les faits invoqués par le recourant.

**9.1.3** Il sera encore rappelé ici qu'à 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. Or comme nous l'avons vu, il n'en est rien. En effet, il n'existe pas dans le cas d'espèce de doute sérieux permettant à la Cour de céans de remettre en question les déclarations de l'Etat requérant (cf. consid. 9.1.2 ci-avant). En outre, 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. Tel n'est manifestement pas le cas ici.

**9.1.4** Par surabondance, la Cour constate en outre que le recourant ne conteste pas que son nom figure dans les annexes à la demande de renseignement ici en cause. Pour le surplus, la question de savoir pour quels motifs celui-ci y figure est une question qui doit être invoquée à l'occasion d'une procédure en France. Ces motifs n'ont pas à être invoqués devant la Cour de céans dans la mesure où la question a déjà été tranchée par le Tribunal fédéral dans son arrêt de principe du 16 février 2016 (ATF 143 II 202). En effet, ce dernier a retenu que :

« [I]es contribuables figurant dans les listes [...] annexées font l'objet d'une enquête par les services fiscaux français. Cette enquête est menée sur la base d'informations transmises par les autorités judiciaires françaises. Ces dernières ont, en effet, ouvert une information judiciaire à l'encontre d'agents de la banque suisse [...] pour démarchage bancaire ou financier illicite sur le territoire français, blanchiment en bande organisée et recel de fonds obtenus à l'aide de démarchages bancaires ou financiers illicites, et blanchiment en bande organisée de fraude fiscale. Les personnes faisant l'objet de la présente demande sont celles dont l'identité a été communiquée à l'administration fiscale française par les autorités judiciaires dans le cadre de la même instruction. Il résulte de cette instruction que ces personnes ont été en relation d'affaires avec la banque [...] en Suisse. Des transferts de sommes d'argent sur des comptes bancaires ouverts en Suisse auprès de cette banque ont par ailleurs été tracés et ont pu faire l'objet d'une reconnaissance d'affaires interne à la banque ».

Il s'en suit donc que les raisons pour lesquelles le recourant figure sur cette liste importent finalement peu à ce stade. Le fait est que les autorités fiscales françaises ont déposé une demande d'assistance administrative à son sujet, qu'il ne peut être admis que les faits se sont déroulés en Suisse et que ces derniers constituent des actes punissables au regard du droit suisse. De surcroît, l'Etat requérant n'a pas donné d'assurance à l'Etat requis qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne serait utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (cf. consid. 5.3.4.2 ci-avant).

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

## **9.2**

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 étant donné qu'elle ne décrit pas les moyens entrepris dans sa demande d'assistance.

A cet égard, la Cour relèvera 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. 5.3.3 ci-avant).

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

### 9.3

Concernant la prétendue violation de l'art. 28 par. 3 CDI-F, le dossier révèle que le recourant estime que les formulaires A ne sauraient être communiqués aux autorités françaises dès lors que ces derniers seraient un support d'enquête qui a été introduit, en Suisse uniquement, pour faciliter les investigations des autorités pénales dans le cadre d'une enquête pour blanchiment d'argent. Il estime qu'un tel document n'est en aucun cas prévu pour identifier un contribuable étranger, même s'il était en délicatesse avec un fisc étranger. Ce document ne serait en conséquence pas destiné aux autorités fiscales. Il considère donc que l'utilisation de ce formulaire dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative en matière fiscale est illégale. Il soulève encore qu'aucune base légale française n'autorise l'usage de ce formulaire en matière fiscale ni ne permet d'obtenir un tel document. Il s'en suivrait que les formulaires A dont la transmission est envisagée par l'AFC devraient être retranchés du dossier éventuellement à transmettre aux autorités françaises. Ainsi, à suivre le recourant, un formulaire A ne pourrait en aucun cas être transmis dans le cadre d'une demande d'assistance administrative en matière fiscale.

A cet égard, la Cour constate que c'est à juste titre que dans sa réponse l'autorité inférieure rétorque qu'un tel raisonnement ne saurait être suivi. En effet, ce document est une particularité suisse et il tombe par conséquent sous le sens qu'aucun Etat ne puisse expressément en prévoir l'obtention. Le formulaire A est établi par la banque au moment de l'ouverture d'une relation bancaire. Dès lors, il doit être admis que ce document fait partie intégrante des documents d'ouverture de compte. L'obtention de tels documents n'est par ailleurs pas contraire à la législation et à la pratique

interne française. Partant, la transmission des formulaires A dont il est question ici ne saurait être refusée.

#### **9.4**

Le recourant soutient encore que la transmission des documents bancaires concernant la relation bancaire n°[...] au sein de la banque, soit la relation bancaire ouverte au nom des époux C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ outrepasserait la demande des autorités françaises et serait susceptible de causer un préjudice irréparable aux ayants droit économiques de cette relation bancaire.

Certes, 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. Ainsi, la transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible. 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. consid. 5.3.1.2 ci-avant).

En l'occurrence, dans le cadre de la demande d'assistance dont il est question ici, l'autorité française requiert expressément de l'AFC que soient transmises les références des comptes bancaires sur lesquels le recourant dispose d'une procuration. Cette information est par ailleurs pertinente pour l'application de la législation française relative à l'impôt sur le revenu et la fortune. C'est donc à raison que la décision entreprise prévoit également la transmission des documents bancaires relatifs à la relation bancaire n°[...] au sein de la banque.

Le grief du recourant étant mal fondé, il doit ici être rejeté.

#### **9.5**

Il reste à examiner la problématique du principe de spécialité.

**9.5.1** Sur le fond du problème, dans la mesure de sa compétence (cf. consid. 5.3.5 ci-avant), le Tribunal ne relève pas de question concrète à régler dans le cadre du présent litige, mais tout au plus des questions théoriques et abstraites. En effet, pour ce qui est de la question 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, le 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 (cf. consid. 5.3.4.1 ci-avant).

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, 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 du recourant 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, les craintes du recourant quant à une violation du principe de spécialité dans son cas demeurent au stade de la conjecture toute générale.

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.

**9.5.2** Il résulte de ce qui précède que la décision entreprise est conforme au droit. Les arguments du recourant - traités ci-dessous 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.

#### **10.**

Dans l'arrêt A-6727/2014 consid. 9.1, 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. 4'000.-. 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).

#### **11.**

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-6727/2014 sont mis à la charge du recourant.

**3.**

Il n'est alloué de dépens ni en lien avec la présente procédure ni en lien avec la procédure A-6727/2014.

**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 :