

BVGer A-1531/2018 vom 8. August 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-08-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1531_2018

FR: TAF A-1531/2018 du 8 août 2019

IT: TAF A-1531/2018 del 8 agosto 2019

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 4

L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (RS 0.672.934.91, ci-après : Protocole additionnel). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009 (RO 2010 5683, ci-après : Avenant), s'appliquent aux présentes demandes, lesquelles concernent au plus loin l'année 2010 (cf. art. 11 ch. 3 de l'Avenant). Le ch. XI précité a été remanié suite à l'Accord du 25 juin 2014 modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195 ; ci-après : Accord 2014). La question de savoir si l'Accord 2014, lequel vise à assouplir les règles relatives à l'identification du contribuable et du détenteur d'informations (cf. sur ce point arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.1), s'applique ici peut toutefois demeurer ouverte, puisque ces modifications concernent des points qui n'ont pas de lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce ni d'incidence sur le sort du recours (voir arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié dans ATF 143 II 202). En droit interne, la LAAF, applicable en l'espèce (cf. art. 24 LAAF), concrétise l'exécution en Suisse de l'art. 28 CDI CH-FR et du ch. XI du Protocole additionnel (ATF 143 II 224 consid. 6.1, cf. également 143 II 628 consid. 4.3).

E. 5

Le principe de la bonne foi, ancré notamment à l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111 ; ci-après : CV), s'applique en tant que principe de droit international public (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4) et implique en particulier que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. Il doit être interprété de même suivant le sens ordinaire à attribuer à ses termes dans leur contexte et à la lumière de son objet ainsi que de son but (cf. art. 31 al. 1 CV). 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 et 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 (cf. arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 3.2). Ce principe a en outre comme effet qu'un Etat est présumé agir de bonne foi (ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4). La portée du principe de présomption de bonne foi de l'Etat requérant a été précisée dans le contexte de l'assistance administrative (cf. jurisprudence précitée). Cette présomption signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance) (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2016 consid. 5.5). Elle ne s'oppose cependant pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé par l'Etat requis en cas de

doute sérieux sur les indications fournies par l'Etat requérant (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.7.1). Il appartient à l'Etat requis d'établir s'il est ou non en présence d'éléments suffisamment établis et concrets pour considérer que la présomption de bonne foi est renversée (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.7.4). Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Le Tribunal fédéral a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve exigée en lien avec de tels faits (soit avec une vraisemblance prépondérante, cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

E. 6

6.1 Le ch. XI par. 1 du Protocole additionnel est ainsi formulé : [d]ans les cas d'échanges de renseignements effectués sur le fondement de l'art. 28 de la Convention, l'autorité compétente de l'Etat requérant formule ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. Dite disposition exprime le principe de la subsidiarité, lequel a pour but de veiller à ce 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. Contrôler le respect dudit principe consiste ainsi à vérifier que la demande n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. Pour examiner si tel est le cas, il faut donc - logiquement - se placer au moment de la formulation de la demande. Cela ressort du reste aussi de la formulation du ch. XI du Protocole additionnel (via la locution conjonctive : "après" que). En effet, peu importe que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales. Le principe de la subsidiarité n'est donc pas remis en cause si le contribuable visé par la demande d'assistance administrative décide, alors que la procédure d'assistance est pendante, de transmettre, spontanément ou sur la base d'une convention, à l'autorité requérante des informations qui correspondent aux renseignements requis (arrêt du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.1). 6.26.2.1 L'art. 28 par. 2 CDI CH-FR prévoit ce qui suit : [l]es renseignements reçus en vertu du par. 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. 6.2.2 La règle de la spécialité est un principe général du droit extraditionnel au caractère de droit international coutumier. Dit principe tend d'une part à la protection de la souveraineté de l'Etat requis, en permettant à ce dernier de définir précisément le cadre de sa collaboration et en maintenant un certain degré de contrôle sur l'utilisation des informations transmises, en tenant compte des spécificités de son propre

droit. Il constitue d'autre part une garantie en faveur de la personne concernée (ATF 135 IV 212 consid. 2 ; arrêt du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 2.5). Dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, le principe de la 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 lesquelles elles lui ont été transmises (arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et les références citées). En d'autres termes, il implique que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'en lien avec les impôts dus par la personne concernée par la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 506 consid. 3.2 rendu sous l'angle de la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu [RS 0.672.933.61, ci-après : CDI-US]). Dans le cadre d'une clause conventionnelle (art. 26 par. 1 phrases 3 et 4 de la CDI-US) comparable à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et dans la mesure où elle présente un intérêt ici, le Tribunal a jugé que cette dernière doit être comprise en ce sens que les informations à transmettre ne peuvent être utilisées que pour la conduite de procédures dans l'Etat requérant contre la personne désignée comme personne concernée dans la demande, pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 2.5 et les références citées ainsi que 4.2 [décision attaquée devant le TF] et A-846/2018 du 30 août 2018 consid. 3.5.2 [le TF a refusé d'entrer en matière sur le recours formé contre cette décision]). 6.36.3.1 La problématique de la bonne foi, en lien avec la subsidiarité et la spécialité, a été traitée par la jurisprudence relative à l'assistance administrative en matière fiscale (arrêt du TF 2C_588/2018 précité consid. 4.1 et la référence citée notamment). 6.3.2 Il en ressort qu'à défaut d'élément concret, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (principe de la confiance). Si la Suisse conçoit des doutes sérieux quant au respect du principe de la subsidiarité, celui de la confiance ne fait en revanche pas obstacle à la possibilité de demander un éclaircissement sur ce point à l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_904/2015 précité consid. 7.2). Ce n'est donc que s'il est établi que les déclarations de l'autorité requérante sont fausses que la présomption de bonne foi peut être renversée. De simples hypothèses ou éléments de vraisemblance ne suffisent pas (arrêt du TF 2C_893/2015 précité consid. 11.1 non publié in ATF 143 II 202). 6.3.3 En outre, quant à la spécialité, la Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera dit principe (arrêt du TAF A-769/2017 précité consid. 2.6 et les références citées).

E. 7

7.1 L'art. 28 par. 1 CDI CH-FR à la teneur suivante : [I]es autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2 [l'italique est du Tribunal].

E. 7.2

Le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel retient la liste des informations que doit contenir une demande. Selon la jurisprudence, cette liste est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme, il est en principe censé fournir des informations qui doivent suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C_241/2016 précité consid. 5.1).

E. 7.3

La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas 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. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité. L'Etat requis se borne ainsi à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 ainsi qu'en particulier 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêts du TF 2C_625/2018 du 1er février 2019 consid. 2.2.1 [destiné à la publication] et 2C_241/2016 précité consid. 5.2). L'interdiction de la pêche aux renseignements est ainsi liée à la pertinence des informations requises et en constitue une limite. Elle vise à empêcher que l'Etat requérant demande des informations dont il apparaît, compte tenu des circonstances d'espèce et avec certitude, qu'ils ne sont pas déterminants ; dans un tel cas l'Etat requis est en droit de ne pas entrer en matière sur la demande. Au plan interne, une pêche aux renseignements entraîne la non-entrée en matière sur la demande (art. 7 let. a LAAF) (arrêt du TF 2C_988/2015 du 29 mars 2017 consid. 4.1 et les références citées).

E. 7.4

La notion de pertinence vraisemblable relativement à la résidence fiscale a déjà été abordée par la jurisprudence (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.6 et 3.7 ainsi que 142 II 161 consid. 2.2.2 ; voir également et entre autres arrêts du TF 2C_625/2018 précité consid. 2.2.2 et 2C_723/2017 du 5 septembre 2017 consid. 3.3). Une demande d'assistance administrative internationale peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Le fait que cette personne soit assujettie à l'impôt de manière illimitée en Suisse ne fait pas d'emblée obstacle à une telle demande (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7). En effet, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 218 consid. 3.6). D'une part, la Suisse n'est en principe pas en mesure de trancher un conflit de résidences lorsqu'elle reçoit une demande d'assistance : s'étant jusqu'ici "limitée" à imposer la personne visée, elle n'a jamais eu à se soucier du lieu de sa résidence fiscale au plan international et ne dispose donc pas de

l'ensemble des éléments permettant de trancher un tel conflit (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Du reste, il n'est pas certain que le conflit de compétence fiscale se concrétise, puisque l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations pour déterminer si la personne visée peut ou non être considérée comme résidente fiscale sur son territoire. D'autre part, il appartient au contribuable visé par une demande d'assistance et qui conteste être assujéti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments devant les autorités de cet Etat ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés (ATF 142 II 218 consid. 3 ; arrêt du TF 2C_625/2018 précité consid. 2.2.2).

E. 7.5

L'art. 4 al. 3 LAAF contient ce qui suit : [l]a transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements. Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne vise qu'à concrétiser les engagements découlant des conventions de double imposition (ATF 143 II 224 consid. 6.1), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1). Il en découle que le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3). Le Tribunal fédéral a récemment rappelé les cas, en partie repris ci-après, dans lesquels il a, en application des principes susmentionnés, accepté la transmission de documents comprenant le nom de tiers (ATF 144 II 29 consid. 4.2.4). En lien avec la détermination du domicile fiscal du contribuable visé par une demande, il a admis la transmissibilité de documents bancaires et la liste des transactions y afférentes comprenant l'identité de personnes ayant participé à ces transactions, dans la mesure où ces informations étaient de nature à donner des indications sur le lieu de séjour effectif du contribuable durant la période considérée (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). S'agissant de déterminer l'existence réelle d'une société détenant un compte bancaire suisse, il a été admis que les noms des éventuels titulaires du mandat de gestion de ladite société au sein de la banque pouvaient être transmis, en application du principe de la confiance, car savoir qui gérait cette société et ses avoirs était vraisemblablement pertinent pour vérifier qu'il ne s'agissait pas d'une société-écran destinée à dissimuler l'identité du véritable détenteur des avoirs placés auprès de la banque (cf. arrêt du TF 2C_904/2015 précité consid. 6.4). Dans le prolongement de ce qui précède, il a également été jugé que l'art. 4 al. 3 LAAF ne fait pas obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.2 ; arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436).

E. 8

En l'espèce, l'autorité inférieure a estimé que le cas présent relevait en particulier de l'art. 28 CDI CH-FR ainsi que du ch. XI du Protocole additionnel et que l'assistance administrative devait être accordée à la France, les conditions en étant réunies. Le recourant ainsi que les recourantes 1 et 2 s'y opposent en soulevant divers arguments qui seront successivement examinés ci-après. 8.1 Tout d'abord, le recourant ainsi que les recourantes 1 et 2 invoquent une violation du principe de la légalité car l'AFC se prévaudrait d'un droit ou d'une jurisprudence future, semble-t-il celle de l'affaire UBS. 8.1.1 Outre le fait que dans les décisions finales l'on ne voit pas d'élément venant confirmer cette assertion des susmentionnés, dite objection peut sans autre être levée. En effet, le présent litige porte sur des demandes d'assistance administrative déposées les (...) 2015 ainsi que (...) 2016 par les autorités fiscales françaises et qui concernent les années 2010 à 2014 ainsi que 2015. Il est donc régi par la CDI CH-FR, laquelle est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'assistance administrative, hiérarchiquement au même niveau que les lois fédérales et contraignante pour les autorités suisses (dans ce sens, cf. arrêt du TF 2C_904/2015 précité consid. 5.2 et les références citées). 8.1.2 Il y a lieu en outre de constater avec l'autorité inférieure que la correspondance figurant dans le dossier quant à l'affaire UBS n'est pas de nature à contester le fondement juridique sur lequel reposent les décisions contestées. Partant, il convient de ne pas entrer plus avant sur cette question.

E. 8.2

Le grief du recourant ainsi que des recourantes 1 et 2 est dès lors rejeté.

E. 9

9.1 Le recourant argue des violations des principes de la spécialité et de la bonne foi en alléguant que les informations demandées par l'Etat requérant serviraient uniquement des fins pénales, à son égard voire à celui de (...), d'une manière qui contournerait la voie de l'entraide internationale en matière pénale. Il se rapporte également à la correspondance relative à l'affaire UBS afin de retenir l'existence de doutes quant au respect par la France des principes indiqués ci-avant. Cette même approche est aussi suivie par les recourantes 1 et 2, lesquelles considèrent également que la transmission des renseignements requis pourrait avoir pour conséquence un élargissement de la procédure pénale à l'égard de tiers.

E. 9.2

Dans la lignée des considérants exposés précédemment au sujet de la bonne foi et du principe lié de la confiance (cf. supra consid. 5 et 6.3), il sied de rappeler que les indications de l'Etat requérant sont présumées formulées de bonne foi. Or, les autorités françaises ont précisé expressément, lors du dépôt des demandes litigieuses, que celles-ci sont effectuées conformément aux termes de la CDI CH-FR. En sus, les indications fournies par l'Etat requérant dans les demandes ici litigieuses ne soulèvent pas de doutes et l'autorité inférieure n'a dès lors point recherché, à juste titre, de plus amples précisions auprès de l'autorité requérante. (...)

E. 9.3

De plus, les autorités françaises ont eu à confirmer par écrit à celles suisses, dans le contexte de l'affaire UBS, notamment ce qui suit : [l]es informations transmises par l'Etat requis dans le cadre de l'assistance administrative sont utilisées dans l'Etat requérant uniquement dans un contexte fiscal, dans le respect des dispositions conventionnelles applicables et de l'article 26 du Modèle de Convention OCDE ainsi que de son commentaire. Une utilisation de ces informations dans tout autre contexte est soumise à autorisation préalable de

l'autorité compétente requise [...] (pièce 61 autorité inférieure). Dès lors que le recourant ainsi que les recourantes 1 et 2 s'appuient en grande partie sur la correspondance entre ces deux autorités ayant abouti à la confirmation citée, leur argumentation s'en trouve d'autant affaiblie, alors que l'on peut estimer que les doutes émis par l'AFC dans le cadre de la cause concernée se sont estompés. Surtout, on ne peut pas tirer des parallèles avec cette dernière affaire, dont les circonstances tout à fait particulières ne se retrouvent point en l'occurrence.

E. 9.4

En tout état de cause, si par pure hypothèse le recourant ainsi que les recourantes 1 et 2 ou des tiers devaient contester en France sur un plan pénal, en tenant compte de la législation française, la provenance d'informations hors voie d'entraide internationale en matière pénale, il leur reviendrait, cas échéant, de développer leur démonstration par devant les autorités compétentes de ce pays.

E. 9.5

Le Tribunal retient enfin que l'AFC prévoit formellement dans ses décisions finales (voir point 3 de leur dispositif) "d'informer les autorités compétentes françaises des restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par l'art. 28 al. 2 CDI CH-FR". Le TAF rappelle à toutes fins utiles qu'aux termes de cette disposition, il est prévu en particulier que les renseignements reçus en vertu du par. 1 de l'art. 28 CDI CH-FR par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1 de l'art. 28 CDI CH-FR, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins (1ère et 2ème phrases). Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements (3ème phrase).

E. 9.6

En l'espèce, il en découle que les informations reçues ne peuvent dès lors être utilisées qu'à des fins fiscales, dans le cadre d'une procédure concernant le recourant, pour les faits décrits dans les demandes et doivent en principe être tenues secrètes. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par la France peuvent être utilisés à d'autres fins aux conditions prévues par l'art. 28 par. 2 4ème phrase de la CDI CH-FR, soit lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. A cet égard, vu qu'il n'y a pas lieu de s'écarter de la jurisprudence établie définissant la portée du principe de la spécialité (cf. supra consid. 6.2.2) mais qu'il importe de prévenir en l'espèce tout risque d'une éventuelle interprétation sortant du cadre défini par la Suisse des restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, force est de constater qu'il y a lieu de préciser la formule de rappel inscrite par l'autorité inférieure dans ses décisions finales.

E. 9.7

Aussi, les recours doivent être très partiellement admis dans la mesure où le point 3 du dispositif des décisions litigieuses doit être modifié comme suit : 3. d'informer les autorités compétentes françaises que les renseignements cités sous chiffre 2 ne peuvent être utilisés dans l'Etat requérant que dans le cadre de procédures contre [le recourant], [date de

naissance et lieu d'origine], pour l'état de fait décrit dans les demandes d'assistance administrative des (...) 2015 et (...) 2016.

E. 10

10.1 Sur un autre plan, le recourant ainsi que les recourantes 1 et 2 indiquent que (...) a remis dans le cadre de la procédure fiscale en France à l'Etat requérant les informations requises et qu'il a fait l'objet d'un contrôle fiscal officiel, lequel a été clôturé à la satisfaction des autorités françaises. Dans la mesure où il est soulevé ici implicitement une remise en cause du principe de la subsidiarité, le TAF relève seulement qu'il n'importe pas que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, par exemple parce que celui-ci choisit spontanément de lui transmettre des informations qui correspondent aux renseignements requis (cf. supra consid. 6.1). Ce motif ne permet pas à lui seul déjà une remise en cause de la réalisation du principe de la subsidiarité.

E. 10.2

Le recourant prétend également, cette fois distinctement, que ce principe a été violé dès lors que la période concernée par les demandes couvrirait des années pour lesquelles aucun contrôle fiscal n'a été ouvert.

E. 10.2.1

Pour commencer, le Tribunal rappelle que l'autorité requérante a précisé dans ses requêtes que dans le cadre de l'affaire en question, les moyens de collecte du renseignement, prévus par sa procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, avaient été épuisés. A l'instar de ce qui a été considéré précédemment, le recourant doit apporter des éléments qui permettraient d'établir que cette affirmation est fautive, étant souligné que de simples hypothèses ou éléments de vraisemblance ne suffisent pas (cf. supra consid. 6.3.2) s'il entend renverser la présomption selon laquelle cette déclaration a été formulée de bonne foi.

E. 10.2.2

Pour continuer, il y a lieu de relever les indications pour le moins contradictoires du recourant qui se dégagent de son argumentation. (...)

E. 10.2.3

(...)

E. 10.3

Pour toutes les raisons qui précèdent, les griefs de violation des principes de la bonne foi, de la spécialité et de la subsidiarité sont également rejetés.

E. 11

11.1 Dans la continuité de ce qui précède, le recourant fait grief à l'autorité requérante de ne pas avoir défini avec sincérité ou précision "la personne concernée" (voir recours p. 32) puis "l'identité de la/des personne(s) concernées(s)" (cf. réplique p. 7) en violation du ch. XI par. 3 lit. a du Protocole additionnel. Le recourant, tout en relevant que la demande le vise formellement ainsi que (...), allègue qu'il ne peut être exclu que la France cherche également à obtenir des informations au sujet de (...). Il prétend aussi qu'il ne peut être exclu que l'Etat requérant cherche également à obtenir des informations au sujet de (...). 11.211.2.1 Le TAF constate que l'autorité requérante a permis l'identification du recourant en fournissant

notamment le nom de ce dernier, sa date de naissance ainsi que son lieu d'origine. Ainsi, il est formellement mentionné au moyen de toutes les informations nécessaires dont il ressort qu'il est vraiment la personne au sujet de laquelle sont requis les renseignements faisant l'objet des demandes. Il sied de rappeler que ces indications figurent par ailleurs sous la section "Personnes concernées en France" des requêtes concernées et que le recourant est également nommément cité dans les descriptions des faits et objectifs poursuivis ainsi que dans les questions en découlant. 11.2.2 De la sorte, en contestant l'état de fait présenté par la France, le recourant ne soulève pas de doute sur la personne visée par l'autorité requérante mais bien plus tente de remettre en question la bonne foi de cet Etat. Or, des allégations hypothétiques ne sauraient suffire de ce point de vue (cf. supra consid. 5).

E. 11.3

Le moyen soulevé doit donc être rejeté.

E. 12

12.1 Le Tribunal en vient à examiner la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis et susceptibles d'être transmis, celle-ci étant contestée par le recourant ainsi que les recourantes 1 et 2. Le recourant soutient principalement que son domicile en Suisse n'est pas contesté par les autorités tant françaises que suisses et que celles-là, en ne contestant pas la résidence fiscale en Suisse qu'il invoque, ont retenu des faits incontestablement incohérents, lesquels sortiraient par ailleurs du champ temporel du contrôle diligenté par le fisc français. (...) 12.212.2.1 A ce sujet et de façon liminaire, les demandes contiennent l'identité du recourant faisant l'objet d'une enquête, indiquent la période visée et décrivent les renseignements demandés. En outre, l'objectif fiscal poursuivi ainsi que les raisons sociales et, hormis pour les banques 1 et 2, l'adresse des détentrices des renseignements requis y figurent également. Aussi, les conditions de forme prévues au ch. XI du Protocole additionnel sont remplies, de sorte que l'exigence de la pertinence vraisemblable des demandes est ainsi à ce stade présumée respectée (à cet égard cf. supra consid. 7.2). 12.2.2 Puis, il y a lieu d'évoquer à nouveau les objectifs poursuivis par les demandes 1 et 2 des autorités françaises, soit de connaître le montant des avoirs et des revenus non déclarés à l'administration fiscale française. En outre, il y figure que les renseignements sollicités sont nécessaires à celle-ci pour établir la somme des impôts éludés, étant spécifié qu'elle considère qu'en tant que résidents fiscaux français, le recourant et (...) doivent, non seulement, déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels ils détiennent une procuration, mais aussi déclarer les revenus de source française et étrangère ainsi que le patrimoine situé en France et à l'étranger. Dans dites demandes, l'autorité requérante sollicite dès lors formellement notamment les états de fortune, relevés et revenus générés des comptes dont le recourant et (...) seraient directement ou indirectement titulaires voire ayants droit économiques ou sur lesquels ils disposeraient d'une procuration. 12.2.3 (...) De ce fait, l'exigence de la pertinence vraisemblable est ici remplie, étant précisé que l'appréciation de leur plausible utilisation dans la procédure en France est en premier lieu du ressort de cet Etat. Or, ce dernier considère précisément que dits renseignements sont pertinents pour élucider les affaires fiscales du recourant. Qui plus est, la documentation demandée a à l'évidence un rapport avec l'état de fait des demandes concernées. En particulier, il est mentionné un recourant en soupçon de ne pas avoir déclaré des avoirs et revenus, l'autorité requérante ne possédant pas une partie des informations relatives à sa situation fiscale, pourtant souhaitées dans le cadre du contrôle mené en France. Il appert ainsi que les renseignements rassemblés par l'AFC

sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère, le cas échéant pour lever les doutes concernant le recourant. (...) 12.312.3.1 Pour ce qui est des demandes complémentaires (demandes 3 à 6), leurs buts peuvent être en partie rappelés ci-après. La demande 3 vise à obtenir des informations sur la situation fiscale en Suisse du recourant, afin de vérifier si, éventuellement, il y est domicilié. Les demandes 4 et 5 visent à connaître le montant des commissions ainsi que celui des revenus et du patrimoine non déclaré à l'administration fiscale française. La dernière de ces demandes a comme objectif d'obtenir des informations sur les relations juridiques et financières entre le recourant et la société 5 de façon à vérifier le montant des revenus et du patrimoine déclarés par ce dernier. 12.3.2 A nouveau, les informations, fussent-elles négatives, et les documents qu'entend communiquer en l'espèce l'AFC répondent à ceux sollicités et s'inscrivent dans le but fiscal dans lequel ils sont demandés. Le TAF renvoie à ce titre au développement ci-avant (cf. supra consid. 12.2.3), lequel s'applique mutatis mutandis aux renseignements faisant connaître la position du recourant vis-à-vis des sociétés 1 et 3. Ensuite, l'assujettissement illimité en Suisse du recourant ne fait pas aussitôt obstacle à une demande sur sa situation fiscale dans ce pays. Une requête peut en effet précisément avoir pour but de clarifier la résidence fiscale du contribuable concerné, comme en l'espèce. Il sied d'ajouter encore que la jurisprudence a eu à rappeler qu'une telle détermination de la résidence est une question de fond qui n'a pas à être tranchée, voire même abordée, par la Suisse en tant qu'Etat requis, au stade de l'assistance administrative. Puis, il ne faut pas oublier qu'il n'est pas certain que le conflit de résidences se concrétise mais s'il devait se produire, le recourant pourra, cas échéant, faire valoir ses arguments devant les autorités françaises (cf. supra consid. 7.4 pour toutes ces questions). 12.3.3 (...) 12.3.4 (...). 12.3.5 Il sied au surplus de remarquer que des caviardages portant sur des informations non couvertes par les demandes et sur des tiers non concernés ont été effectués par l'AFC dans les documents qui seront transmis aux autorités compétentes françaises. 12.3.6 Finalement, les informations requises n'apparaissent pas, en pareilles circonstances et en tenant compte également des exigences strictes posées par la jurisprudence en matière d'interdiction de la pêche aux renseignements, comme étant non déterminantes, avec certitude, pour élucider la situation du recourant (cf. supra consid. 7.3). L'hypothèse par définition incertaine du recourant de même que des recourantes 1 et 2 émises dans leurs répliques, selon laquelle l'autorité requérante "pourrait" en réalité chercher à obtenir, par la voie de l'assistance administrative, des informations à des fins autres que purement fiscales et que les demandes d'assistances relèvent de ce fait d'une pêche aux renseignements inadmissible, peut être écartée.

E. 12.4

Partant, le grief de violation de la condition de la pertinence vraisemblable est rejeté.

E. 13

Pour terminer, les recourantes 1 et 2 allèguent, de manière laconique, une violation du droit à la sphère privée. En vertu de la jurisprudence claire et constante, même si l'art. 8 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) devait s'appliquer dans la présente cause, il ne ferait pas obstacle à l'octroi de l'assistance, dans la mesure où les conditions d'une ingérence dans le droit au respect de la vie privée sont respectées (voir à cet égard, arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 5.5.5). De plus, les recourantes 1 et 2 ne font pas valoir ici de circonstances concrètes qui seraient susceptibles d'emporter une quelconque violation de cet article. Elles se limitent bien plutôt à invoquer que celle-ci découlerait de la violation du

principe de la spécialité. Or, à cet égard, il suffit de se référer à ce qui a déjà été considéré (cf. supra consid. 9.1 et 10.3). Ce grief, en tant que recevable, est alors également rejeté.

E. 14

14.1 Il découle de ce qui précède que sous réserve de la modification du dispositif évoqué ci-avant (cf. supra consid. 9.7) les décisions attaquées sont conformes au droit. Dans la mesure où ils sont recevables, les recours sont donc très partiellement admis et rejetés pour le surplus.

E. 14.2

Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA ; art. 2 al. 1 du règlement concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral du 21 février 2008 [FITAF, RS 173.320.2]) sont ici arrêtés à 11 250 francs. Vu l'admission très partielle des recours et le fait que les recourants succombent sur le principe même de l'octroi de l'assistance administrative, les frais de procédure sont mis à leur charge par quatre cinquièmes, soit 9 000 francs. Ils les supporteront à parts égales et solidairement. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais de 11 250 francs déjà versée (cf. art. 4 FITAF). Le solde de 2 250 francs sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour eux de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

E. 14.3

Une indemnité à titre de dépens de 3 375 francs est allouée aux recourants (art. 64 al. 1 PA, art. 7 al. 2 FITAF), à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée ex aequo et bono, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

E. 15

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). 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 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.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.