

BVGer A-2324/2017 vom 25. September 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-09-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2324_2017

FR: TAF A-2324/2017 du 25 septembre 2018

IT: TAF A-2324/2017 del 25 settembre 2018

Regeste

Entraide administrative et judiciaire

Erwägungen

E. 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]).

E. 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 1er 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).

E. 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).

E. 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.

E. 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).

E. 2.2

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en

principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

E. 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, 2e 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).

E. 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.

E. 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 Ia 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.

E. 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).

E. 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).

E. 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.

E. 5.1

L'assistance administrative avec la France est actuellement régie par l'art. 28 CDI-F, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le chiffre XI du Protocole additionnel de cette même convention (publié au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683 qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. art. 11 al. 3 de l'Avenant du 27 août 2009). Pour être complet, il sied encore de signaler que le chiffre XI du Protocole additionnel a été modifié par un Accord du 25 juin 2014 (cf. RO 2016 1195) concernant uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant.

E. 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).

E. 5.3

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

E. 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).

E. 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).

E. 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).

E. 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 (ATF 144 II 2016 consid. 3.3.2 ; 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).

E. 5.3.4.1

Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance). 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, sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel 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, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêts du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 c.3.4.2, 2C_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.4, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 et 7.2, arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.1, arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). 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 (sofort entkräftet) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.3, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2). 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).

E. 5.3.4.2

La CDI CH-F ne contient pas de disposition selon laquelle une demande d'assistance administrative fondée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse est irrecevable. Cela ne signifie pas pour autant ipso facto que l'art. 7 let. c LAAF ne peut pas être valablement opposé à une demande d'assistance administrative française. Cette norme renvoie au principe de la bonne foi. Or, ce faisant, le législateur de la LAAF a fait référence au principe de la bonne foi qui figure notamment à l'art. 31 CV (cf. Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5786) et qui s'applique de manière générale dans les relations internationales et partant également dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.3, ATF 142 II 218 consid. 3.3). En édictant l'art. 7 let. c LAAF, le législateur n'a donc pas voulu s'écarter du droit international (cf. Dina Beti, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale - une vue d'ensemble, Archives 81 p. 191;

Francesco Naef, L'échange de renseignements fiscaux en cas de données volées à l'aune du droit international, Archives 85 p. 264 s.), mais au contraire illustrer le principe de droit international public de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale en fournissant un exemple de comportement jugé contraire à ce principe et en fixant les conséquences procédurales d'une telle situation, à savoir l'irrecevabilité de la demande. En d'autres termes, l'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. Xavier Oberson, La mise en oeuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, IFF Forum für Steuerrecht 2012 p. 17). Cette disposition n'a donc pas de portée propre, si ce n'est dans la mesure où elle 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, ATF 143 II 224 consid. 6.2, arrêts du TF 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 4, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 c.3.3 ; Naef, op. cit., p. 265). Il s'ensuit que, lorsqu'une partie allègue qu'une demande d'assistance administrative en matière fiscale repose sur des actes punissables au regard du droit suisse, il faut examiner si la demande est conforme au principe de la bonne foi applicable en droit international.

E. 5.3.4.3

Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée. Savoir si tel est le cas ou non est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce. Il n'y pas lieu de faire ici l'inventaire des situations qui pourraient constituer une violation de la bonne foi en lien avec les données dites volées. On se limitera à relever ce qui suit. Sous réserve du cas où l'Etat requérant acquiert des données volées en Suisse dans le but de former une demande d'entraide, le principe de la bonne foi entre Etats n'est pas violé du simple fait que la demande d'entraide est fondée sur des données d'origine illicite. Un examen de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce s'impose dans ces cas. Par ailleurs, le refus d'un Etat de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4). En outre, 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. 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. arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, 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. arrêts du TF 2C_819/2017 consid. 4, TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018

consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, 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).

E. 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).

E. 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).

E. 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).

E. 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 oeuvre, 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).

E. 6

En l'espèce, le Tribunal doit examiner les conditions de l'assistance administrative ainsi que les griefs des recourants. Dans ce cadre, l'objet du litige se circonscrit à la question de savoir si l'assistance peut être octroyée au sujet des recourants et, dans ce contexte, si l'AFC peut informer l'autorité requérante que A. _____ a été, durant la période concernée titulaire des relations bancaires n°[...] , n°[...] , et ayant droit économique de la relation bancaire n°[...] détenue par l'entité B. _____ SA. Il est prévu de remettre les formulaires A et les relevés de fortune ainsi que de compte relatifs à ces relations bancaires pour les périodes concernées.

E. 7

Il ressort du recours initial des recourants du 30 octobre 2014 que ces derniers se plaignent en premier lieu d'une violation de leur droit d'être entendu, dans la mesure où ils n'auraient pas eu accès à toutes les pièces du dossier devant l'autorité inférieure. Dans l'arrêt A-6337/2014, certes partiellement annulé par l'arrêt du TF 2C_988/2015 du 29 mars 2017, le Tribunal 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 les recourants (cf. également arrêt du TAF A-4232/2013 consid. 3.1.4). Or, tel est le cas ici, puisque les recourants ont eu l'occasion de s'exprimer sur les pièces qui leur ont été transmises durant la procédure et que la Cour de céans possède le même pouvoir de cognition que l'autorité inférieure. Finalement, le Tribunal a également jugé qu'au vu des éléments du dossier, il ne s'imposait pas de convoquer le témoin dont les recourants avaient 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-6337/2014 à ce sujet. Il convient donc de le confirmer sur ce point.

E. 8

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 de A. _____ (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 sur la fortune ainsi que le nom de la banque détentrice des documents demandés (ch. 3). La demande remplit dès lors toutes les conditions de forme prévues par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Par surabondance de motivation, 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. Finalement, il n'est certes nulle part mentionné dans la demande que celle-ci porte sur des renseignements qui, s'ils étaient disponibles en France, pourraient être obtenus par le fisc français. Certes encore, selon l'art. 6 al. 2 LAAF, la demande doit contenir une telle déclaration. Toutefois, on ne trouve pas la même exigence dans le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. A cet égard, il a déjà été jugé par le Tribunal fédéral que l'art. 6 al. 2 LAAF ne s'appliquait pas aux demandes émanant de la France, la forme de celle-ci étant régie exclusivement par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4). Par conséquent, du point de vue formel, la demande d'assistance administrative dont il est question ici est conforme aux dispositions conventionnelles et légales applicables.

E. 9

Pour ce qui est des conditions de fond, il sied en premier lieu d'examiner le grief des recourants 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 à la pertinence vraisemblable des informations demandées (consid. 9.2 ci-après), aux prétendues violations de l'obligation pour l'état requérant de respecter sa législation interne et sa pratique administrative (consid. 9.3 ci-après) et du principe de subsidiarité (consid. 9.4 ci-après). Les questions relatives à la transmission d'informations concernant des tiers seront également abordées (consid. 9.5 ci-après). Les problématiques relatives aux caviardages des documents dont la transmission aux autorités françaises est envisagée ainsi qu'à la prétendue violation des articles 127 LIFD et 4 al. 3 LAAF entraînant par conséquent celle de l'art. 28 par. 3 CDI-F seront également abordées (consid. 9.6 ci-après). Finalement, il sera traité des questions relatives au principe de spécialité (consid. 9.7 ci-après).

E. 9.1.1

Dans leur recours initial, les recourants invoquent le fait que la demande d'entraide reposerait sur des données acquises de manière illicite. La description des faits sur lesquels se base la demande d'entraide dont il est question ici serait totalement laconique et demeurerait complètement floue, notamment sur la manière dont les informations concernant les personnes concernées ont pu être obtenues. Les recourants estiment en outre ne jamais avoir été en contact avec des « agents démarcheurs » en France, ni ailleurs. La relation que les recourants ont avec la banque aurait été nouée dans des circonstances diamétralement opposées à ce qui est décrit dans la demande d'entraide. Il découlerait de ce qui précède que les informations au sujet de A._____ n'auraient assurément pas été obtenues dans le cadre de l'état de fait décrit dans la demande. Il s'agirait donc ici de considérer que ces informations auraient été obtenues de manière illicite et que ces dernières seraient donc issues d'actes punissables au regard du droit suisse. Dans leurs

écritures consécutives au renvoi de la présente cause par le Tribunal fédéral au Tribunal de céans, les recourants estiment que le complexe de faits de la demande d'assistance tel que saisi jusqu'à ce jour, ne correspond pas à la situation topique de A._____. Dans son arrêt de principe du 16 février 2017, le Tribunal fédéral a retenu que les documents ayant incité la France à requérir auprès de la Suisse une assistance administrative en matière fiscale ont été reçus du Parquet de Paris, lequel les a reçus de l'autorité de contrôle prudentiel française. Cette dernière s'est trouvée mise en possession suite à une dénonciation faite par des cadres de D._____ France SA. Cet arrêt retient également qu'il ne pouvait en l'occurrence être admis que des employés de la banque en Suisse auraient également fourni des documents aux autorités françaises, ou à l'entité française, dans la mesure où aucun élément concret du dossier ne permettait de l'affirmer. Ainsi, les faits de la cause se seraient tous produits uniquement en France. Or, les recourants rappellent avoir clairement indiqué dans leur recours n'avoir jamais eu aucun contact avec D._____ France SA et que l'origine de ses comptes bancaires n'a strictement rien à voir avec de quelconques opérations de démarchages en France. Il s'agirait donc ici pour la Cour de céans de considérer que les informations ont bel et bien été transmises par la banque à D._____ France SA.

E. 9.1.2

En vertu du principe de la confiance, la bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales, ce qui implique, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant et que l'Etat requis est en principe lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande (cf. consid. 5.3.4.1 ci-avant). Rappelons ici qu'il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi (cf. consid. 5.3.4.1 ci-avant). Or, il ressort du dossier que les parties s'entendent à considérer que A._____ est actuellement domicilié en Suisse et qu'il y est assujéti à titre illimité à l'impôt. En effet, les recourants ont fourni des attestations du canton de [...] prouvant que le recourant est domicilié fiscalement en Suisse depuis le [...] 2010 (cf. pièces 9, 13 du recours). Ces derniers ont également produit deux courriers recommandés que le représentant du recourant en France a adressés aux autorités de ce pays pour les informer de son départ pour la Suisse (cf. pièce 11 du recours). Il s'en suit qu'il y a tout lieu de croire que A._____ a effectivement informé de manière correcte et suffisante le fisc français de sa nouvelle situation, la bonne communication de ce changement répondant manifestement à son propre intérêt. Dès lors, les autorités françaises étaient au courant du fait que ce dernier était domicilié en Suisse lorsqu'elles ont établi la demande d'entraide. Ces dernières ont néanmoins mentionné une adresse en France à son sujet et elles n'ont rien indiqué quant à son déménagement. Ainsi, contrairement à ce qu'on pourrait croire à la lecture de la demande, le recourant n'est pas assujéti à l'impôt à titre illimité en France.

E. 9.1.3

Compte tenu de ce qui précède, il appartient désormais à la Cour de céans de vérifier si les éléments précédemment mentionnés sont de nature à remettre en cause la présomption de bonne foi de l'état requérant quant à l'origine des données ici litigieuses. Certes, l'état de fait communiqué à l'autorité inférieure se révèle en partie inexact. Certes encore, le domicile fiscal de la personne concernée constitue un élément déterminant lorsqu'il s'agit de savoir si les renseignements requis sont vraisemblablement pertinents pour la taxation de celle-ci (cf. consid. 9.2 ci-après). Cela étant, le Tribunal constate que le fait que les autorités françaises ont, à ce qu'il paraît, eu connaissance du changement d'adresse du recourant et qu'elles ne l'ont pas mentionné dans leur demande n'est manifestement pas de nature à remettre en

cause leur déclarations quant à la manière dont les informations au sujet de A._____ ont été obtenues. En effet, il sied de rappeler ici que le chiffre XI du Protocole additionnel a été modifié par un Accord du 25 juin 2014 (cf. RO 2016 1195 ; cf. consid. 5.1 ci-avant). Selon l'art. 2 par. 3 de cet accord, nonobstant les dispositions de son art. 2 par. 2 qui prévoit qu'il est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier 2010, son [paragraphe] 1 de l'art. 1 n'est applicable qu'aux demandes d'échange de renseignements relatives à des faits survenus pour toute période commençant à compter du 1er février 2013. Or, le texte de l'art. 1 par. 1 de cet accord correspond nouveau texte du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel selon lequel « l'autorité compétente requérante fournit [...] à l'autorité compétente de l'Etat requis [...] l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification ». Dès lors, force est ici de constater qu'il convient en l'occurrence d'appliquer l'ancienne version du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel à la CDI-F qui prévoyait que l'autorité requérante fournisse le nom et une adresse de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête à l'autorité compétente de l'Etat requis. Ainsi, le fait que l'adresse fournie par l'autorité requérante ne soit pas son adresse actuelle n'est par conséquent pas apte en soi à rendre la demande irrecevable. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes sur ce point 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. 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 quant à l'origine des données dont il est question ici. Par conséquent, par appréciation anticipée des preuves, il n'apparaît nullement utile d'entendre le témoin proposé par les recourants. En outre, dans les procédures d'assistance administrative en matière fiscale, il n'y a pas de place pour une procédure de preuve approfondie et la preuve doit par conséquent en général être apportée au moyen de documents (voir arrêts du TAF A-2543/2017 du 3 mai 2018 consid. 4.2.5, A-7956/2016 du 8 novembre 2017 consid. 3.5.3 et A-6314/2015 du 25 février 2016 consid.8).

E. 9.1.4

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 sur ce point (cf. consid. 9.1.3 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.

E. 9.1.5

Par surabondance, la Cour constate en outre que A._____ 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 : « [l]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 A._____ 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. 5.3.4.3 ci-avant). Il découle donc de ce qui précède que le grief des recourants doit être rejeté.

E. 9.2

Selon le ch. XI par. 2 du Protocole additionnel, la référence aux renseignements « vraisemblablement pertinents » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants « 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 fiscales d'un contribuable déterminé. L'interdiction de la pêche aux renseignements est 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, 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). S'agissant de l'année 2010, au vu des pièces produites par les recourants dans le cadre du recours dont il est question ici (notamment les pièces 9 et 13 du recours), c'est à raison que l'autorité inférieure estime dans sa réponse qu'il convient de considérer que A._____ est établi en Suisse depuis le [...] 2010. Une taxation au titre de résident français ne peut donc être exclue pour l'année 2010. Dès lors que les résidents fiscaux français sont tenus de déclarer les comptes bancaires

ouverts à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels ils détiennent une procuration, de même que leurs revenus de sources française et étrangère et le patrimoine situé à l'étranger, il se justifie de remettre à l'autorité requérante les relevés bancaires relatifs à l'année 2010 tels que mentionnés dans la décision du 29 septembre 2014 de l'autorité inférieure. Ensuite, l'autorité requérante a précisé dans sa demande que, pour les 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. Toutefois, l'intimé était considéré comme résident français par l'autorité requérante pour toutes les périodes visées par la demande d'assistance. Dans sa réponse, l'autorité inférieure a elle-même reconnu que l'intéressé devait être considéré comme résident fiscal suisse à partir de l'année 2011, que cela impliquait que seuls ses revenus de source française devaient être communiqués à l'autorité requérante pour l'année 2011, et que sa décision finale du 29 septembre 2014 devait être modifiée en ce sens, le recours des intimés devant ainsi être admis sur ce point. Ainsi, si l'on restreint la demande d'assistance administrative pour les années 2011 et 2012 aux seuls revenus de source française de l'intimé, on ne voit pas que les informations ne seraient pas vraisemblablement pertinentes pour l'imposition en vertu d'un rattachement limité à l'impôt en France. Il ne saurait donc, dans ce contexte, être question d'une pêche aux renseignements prohibée. Force est donc de constater pour la Cour de céans que, s'agissant des relations bancaires n°[...] et n° [...], c'est à raison que l'autorité inférieure considère dans sa réponse qu'il se justifie de remettre aux autorités françaises les relevés relatifs à l'année 2010 tels que mentionnés dans la décision querellée. Concernant les années consécutives, il sied en revanche de s'en tenir aux seuls flux de source française.

E. 9.3

Concernant la prétendue violation de l'art. 28 par. 3 CDI-F, les recourants estiment 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. Ils considèrent donc que l'utilisation de ces formulaires dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative en matière fiscale est illégale. Ils soulèvent encore qu'aucune base légale française n'autorise l'usage de ces formulaires en matière fiscale ni ne permet d'obtenir de tels documents. 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 les recourants, 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 cependant que c'est à juste titre que l'autorité inférieure rétorque dans sa réponse 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. Il doit dès lors être admis que ce document fait partie intégrante des documents d'ouverture de compte. L'obtention de ce document 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.

E. 9.4

S'agissant de la prétendue violation du principe de subsidiarité, il ressort du dossier que les recourants contestent que l'autorité requérante ait utilisé tous les moyens procéduraux à sa disposition pour obtenir les renseignements requis. Ils considèrent que l'administration

fiscale française n'a entrepris aucune démarche et poursuivent en alléguant que les représentants de A. _____ n'ont reçu aucune demande de renseignements et aucun acte d'instruction concernant ce dernier. Ils estiment également que le fait que l'autorité requérante ait considéré que le recourant était toujours résident fiscal français alors qu'elle avait dûment été informée de son départ pour la Suisse constituerait une preuve que l'autorité requérante n'a effectivement effectué aucune démarche. Il s'agirait donc ici pour le Tribunal d'admettre que l'autorité requérante est de mauvaise foi lorsqu'elle indique, dans sa demande, avoir utilisé tous les moyens disponibles en vertu de la procédure fiscale française pour obtenir les renseignements requis. 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 recourants doit être rejeté. Il n'existe en l'occurrence aucun élément concret ou de doute sérieux permettant à l'autorité de céans de remettre en question les déclarations de l'autorité requérante. En effet, les éléments précédemment mentionnés ne sont manifestement pas de nature à remettre en cause la présomption de bonne foi de l'état requérant quant au respect du principe de subsidiarité.

E. 9.5

Les recourants soutiennent encore que les documents relatifs à la relation bancaire détenue par l'entité B. _____ SA ne sauraient être transmis à l'autorité requérante étant donné, entre autres, que cette dernière ne fait pas l'objet de la demande d'assistance dont il est question ici. 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, il n'est pas contesté que l'entité B. _____ SA ne fait pas l'objet de la demande d'assistance administrative. Cela étant, il est dans le cas présent établi, par le formulaire A, que A. _____ est l'ayant droit économique de la relation bancaire n° [...], détenue par la société B. _____ SA auprès de la banque. Or, ce formulaire est précisément destiné à permettre l'identification de l'ayant droit économique des avoirs déposés sur un compte. Dès lors, au vu de l'état de fait décrit dans la demande, les informations relatives aux comptes détenus par A. _____ sont vraisemblablement pertinentes pour établir le montant d'un éventuel impôt éludé. Il en découle donc que la transmission des informations bancaires relatives à la relation n° [...] dont A. _____ est l'ayant droit économique n'apparaît pas sortir du cadre de la demande. De surcroît, dans la mesure où ce dernier doit être considéré comme l'ayant droit

économique de la relation bancaire susmentionnée, force est ici de constater que c'est manifestement à tort que les recourants se prévalent de l'absence de preuve d'une éventuelle procuration de A._____ sur la relation n°[...]. En outre, 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 de tous les comptes bancaires sur lesquels les contribuables listés en annexe à la demande (y compris leur conjoint et leurs ayants-droit le cas échéant) sont directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayants-droit économiques au sein de la banque ainsi que ceux pour lesquels ils disposent d'une procuration. Ces informations sont par ailleurs pertinentes pour l'application de la législation française relative à l'impôt sur le revenu et la fortune. C'est donc à raison que l'autorité inférieure estime, dans sa réponse, qu'il se justifie de remettre aux autorités françaises les relevés bancaires relatifs à la relation bancaire n°240-248828 pour l'année 2010 tels que mentionnés dans sa décision finale du 29 septembre 2014. C'est également à raison qu'elle considère que, concernant les années consécutives, il y a en revanche lieu de s'en tenir uniquement aux seuls flux de source française. Le grief des recourants étant mal fondé, il doit ici être rejeté.

E. 9.6

Les recourants considèrent en outre qu'il n'est, dans le cas d'espèce, pas possible de déterminer avec précision quelles sont les données que l'AFC envisage de communiquer à l'autorité requérante. A bien les comprendre, les éléments à rendre anonymes n'auraient pas été mis en évidence. Ils poursuivent en arguant encore que quoi qu'il en soit, la documentation que l'autorité inférieure envisage de transmettre aux autorités françaises excède le cadre fixé par l'art. 127 LIFD et l'art. 4 al. 3 LAAF, et donc ainsi par l'art. 28 par. 3 CDI-F. Il s'agirait donc ici pour la Cour de céans, pour autant que l'entraide soit admise, d'annuler la décision entreprise et de renvoyer la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision. A cet égard, il sied ici de d'exposer ce qui suit.

E. 9.6.1

S'agissant premièrement de la problématique relative aux caviardages, le Tribunal souligne ici qu'en règle générale, il ne lui appartient pas de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, la Cour, saisie d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux et visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2 [décision confirmée par le TF]). Le fait que, sur ce point, les déterminations des recourants soient tout à fait générales, indique précisément qu'il n'est pas manifeste - y compris pour eux-mêmes - que les informations prétendument concernées ne puissent pas être transmises. De surcroît, il ne suffit en principe pas de déclarer de manière générale que l'on ne parvient pas à déterminer quelles données sont concernées par l'échange d'information. Bien au contraire, selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, si les recourants souhaitent que des éléments dont la transmission à l'autorité requérante est envisagée par l'AFC, soient retranchés, il leur appartient de les identifier clairement et d'explicitier pour chacun d'eux les raisons pour lesquelles ils estiment qu'ils ne sont pas pertinents dans le cadre de la procédure étrangère (voir notamment TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.2 [en

particulier sur l'exigence de désigner chaque donnée à caviarder relative à un tiers non concerné]). Par surabondance de motivation, la Cour constatera en outre encore ici que l'autorité inférieure expose dans sa duplique du 1er avril 2015 que s'agissant des relevés relatifs à l'année 2010, les éléments que l'AFC a l'intention de caviarder dans la documentation qui serait transmise aux autorités françaises ont été communiqués par elle aux recourants par courriers du 19 août 2014 (cf. pièces 13 et 14 produites par l'AFC). Elle poursuit en rappelant que pour les années au cours desquelles A. _____ est considéré comme résident suisse, une liste des flux de source française a été établie par l'AFC dans sa réponse du 16 janvier 2015. Dans ces conditions, la Cour n'examinera pas ce grief plus avant. Il convient en effet ici de rejeter le recours sur ce plan.

E. 9.6.2

Ensuite, certes en vertu de l'art. 28 par. 3 let. a CDI-F, l'Etat requis n'est pas tenu de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant. Cela étant, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la LAAF, en vigueur depuis le 1er février 2013. La demande d'assistance litigieuse, déposée le [...] 2013, entre ainsi dans le champ d'application de la LAAF (cf. art. 24 LAAF a contrario). En d'autres termes, la LAAF est une loi permettant de déroger aux dispositions internes contraires en vigueur et d'accéder aux renseignements nécessaires à l'application de sa nouvelle pratique en matière d'assistance administrative. Cette loi détermine la procédure, la compétence et les voies de droit applicable à l'assistance administrative prévue par les CDI (cf. consid. 1.2 et 1.3 ci-avant). En outre, il est le lieu d'ajouter ici que, si les renseignements demandés doivent certes être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ont toutefois pas à être respectées (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI-F). En effet, en vertu de l'art. 28 par. 5 CDI-F, « les dispositions du par. 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque (...). Aux fins de l'obtention des renseignements mentionnés dans le présent paragraphe, nonobstant le par. 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent ainsi des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe ». Ainsi, lorsque la Suisse est l'Etat requis, l'AFC dispose des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 LB ou toute autre disposition de droit interne (cf. consid. 5.3.6.1 ci-avant). Finalement, la Cour de céans rappelle encore que l'art. 28 CDI-F est largement calqué sur le MC OCDE (cf. consid. 5.1 ci-avant). Ainsi, en reprenant le standard prévu par l'art. 26 MC OCDE, la Suisse a voulu permettre un échange aussi large que possible. Dès lors, le renvoi aux mesures de droit interne prévu par le par. 3 de l'art. 28 CDI-F doit être relativisé et ne peut être interprété comme réintroduisant les procédures internes de collecte de renseignements sans violer gravement le texte et le but de la Convention. Le Tribunal constate donc ici que le recours doit être rejeté sur ce point également.

E. 9.7

Il reste à examiner la problématique du principe de spécialité. 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), les recourants ne mettent pas en évidence, ni même n'étaient, 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 des recourants 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 des recourants quant à une violation du principe de spécialité dans leur 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.

E. 9.8

En conséquence, le recours est partiellement admis en ce sens que le recourant doit être considéré comme résident fiscal suisse à partir de l'année 2011. Cela implique que la demande d'assistance administrative doit être restreinte, pour les années 2011 et 2012, aux seuls revenus de source française du recourant (cf. consid. 9.2 ci-dessus), de sorte que sous cette réserve, les informations peuvent être transmises conformément à la décision attaquée. Le recours est rejeté pour le surplus.

E. 10

Dans l'arrêt A-6337/2014 consid. 11.1, les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA ; art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]), ont été arrêtés à Fr. 8'000.-. Vu l'échec substantiel du recours (arrêt du TAF A-5149/2015, A-5150/2015 du 29 juin 2016

consid. 8), les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA; art. 2 al. 1 FITAF) sont ici arrêtés à Fr. 10'000.- et imputés sur le montant de Fr. 15'000.- versé à titre d'avance de frais. Le solde de cette avance devra être restitué aux recourants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF) ni aux recourants (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

E. 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)

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