

BVGer A-4434/2016 vom 18. Januar 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-01-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4434_2016

FR: TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018

IT: TAF A-4434/2016 del 18 gennaio 2018

Regeste

Entraide administrative et judiciaire

Erwägungen

E. 1

Sauf exception (voir art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît 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 les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (voir art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]; art. 24 LAAF a contrario; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.3). Pour autant que ni la LTAF, ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; art. 19 al. 5 LAAF). Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), le recourant disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur le recours.

E. 2.1

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (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. 2.2.1

Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst., RS 101), impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3, arrêt du TF 4A_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1 non publié dans ATF 136 III 513).

E. 2.2.2

Les décisions (voir notamment art. 5 PA) doivent être motivées (voir art. 35 PA), afin de permettre aux administrés d'en comprendre le sens et, le cas échéant, de faire valoir leurs moyens de droit. La décision se compose donc, d'une part, d'un dispositif, à savoir la description des droits et obligations créés, modifiés, ou constatés, et, d'autre part, d'une motivation, qui explique le fondement légal du dispositif (Thierry Tanquerel, Manuel de

droit administratif, 2011, n° 816 p. 281; arrêts du TAF A-2585/2013 du 30 mai 2013 consid. 2.3, A-3406/2010 du 15 octobre 2012 consid. 1.2; voir aussi arrêts du TAF A-6883/2016 du 28 novembre 2016 consid. 2.1, E-1975/2012 du 11 mai 2012 consid. 2.1), ces deux aspects devant se comprendre comme requis par le devoir de motivation prévu à l'art. 35 PA, dans la mesure où il doit en tout cas ressortir clairement de la décision ce que l'autorité ordonne et comment elle fonde son prononcé (Felix Uhlmann/Alexandra Schilling-Schwank, in Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar VwVG, 2016, n° 12 ad art. 35).

E. 2.2.3

A teneur de l'art. 46a PA, le recours est recevable, si sans en avoir le droit, l'autorité saisie s'abstient de rendre une décision sujette à recours ou tarde à le faire (recours pour déni de justice). La recevabilité du recours pour déni de justice n'est guère conditionnée par un quelconque délai (art. 50 al. 2 PA), puisqu'il est précisément reproché à l'autorité inférieure de ne pas avoir rendu la décision attendue (arrêt du TAF A-692/2014 du 17 juin 2014 consid. 1.1 et 1.5). Le dépôt d'un recours pour déni de justice suppose non seulement que l'autorité inférieure n'ait pas rendu la décision attendue mais également que l'intéressé ait requis de l'autorité compétente cette décision, et qu'il existe un droit à se voir notifier une telle décision (voir art. 6 PA en relation avec l'art. 48 al. 1 PA; ATF 130 II 521 consid. 2.5; ATAF 2010/53 consid. 1.2.3, 2009/1 consid. 3). Si une décision, attaquant par exemple devant le Tribunal de cantons, a été rendue, il ne peut exister en principe de déni de justice formel. Des allégations quant aux vices de contenu ou de forme doivent alors être invoquées par le biais d'un recours ordinaire (ATAF 2008/15 consid. 3.2, arrêt du TAF A-2040/2006 du 17 avril 2007 consid. 4).

E. 2.2.4

L'autorité qui se tient pour incompétente prend une décision d'irrecevabilité si une partie prétend qu'elle est compétente (art. 9 al. 2 PA; ATAF 2009/1 consid. 3; Felix Uhlmann/Simone Wälle-Bär, in Waldmann/Weissenberger [éd.], op. cit., n° 7 ad art. 46a). Il n'y a pas refus de statuer au sens de l'art. 46a PA dès lors que l'autorité, considérant qu'une condition de recevabilité fait défaut, rend une décision d'incompétence ou refuse d'entrer en matière; dans ces cas, il y a bien une décision sur l'objet de la demande, et non pas un refus de la traiter (ATAF 2010/53 consid. 1.2.3). En d'autres termes, dans la mesure où l'autorité a rendu sa décision - par exemple, en se déclarant incompétente - il n'y a plus place, faute d'intérêt actuel digne de protection (art. 48 al. 1 let. c PA par analogie), pour un recours du chef de déni de justice formel ou de retard injustifié, mais bien uniquement pour un recours "ordinaire" selon les art. 44 ss PA en relation avec l'art. 5 PA (ATAF 2008/15 consid. 3.2).

E. 2.3

Lorsqu'il s'agit de qualifier un acte de décision, il importe peu qu'il soit désigné comme telle ou qu'il en remplisse les conditions formelles fixées par la loi (ATF 133 II 450 consid. 2.1; ATAF 2008/15 consid. 2), notamment à l'art. 35 PA (arrêt du TAF A-692/2014 du 17 juin 2014 consid. 3.1). Est bien plutôt déterminant le fait que l'acte en question revête les caractéristiques matérielles d'une décision au sens de l'art. 5 al. 1 PA (arrêts du TAF A-3621/2014 du 2 septembre 2015 consid. 1.2.1, A-3932/2008 du 7 avril 2009 consid. 2.2.2), selon des critères objectifs et indépendamment de la volonté de l'autorité ou de l'administré (arrêt du TAF A-5161/2013 du 7 avril 2015 consid. 1.2.1 non publié dans ATAF 2015/22). Il n'y a pas de décision lorsqu'un acte ne contient pas d'éléments visant à

produire des effets juridiques et ne constate pas non plus des droits ou des devoirs individuels concrets; dans un tel cas, le recours, privé de tout objet, doit être déclaré irrecevable (ATAF 2016/4 consid. 5.2.3, arrêt du TAF B-2771/2011 du 9 octobre 2012 consid. 1.3).

E. 2.4

L'art. 8 al. 1 PA prévoit que l'autorité qui se tient pour incompétente transmet sans délai l'affaire à l'autorité compétente (voir arrêt du TAF A-5658/2013 du 18 août 2014 consid. 3.1.2). Une autorité se tenant pour incompétente tout en ne transmettant pas l'affaire à l'autorité compétente commet un déni de justice formel, contre lequel un recours selon l'art. 46a PA peut être déposé, pour autant que l'intéressé se soit préalablement adressé à l'autorité pour demander la transmission (arrêt du TAF A-1380/2006, A-1381/2006 du 27 septembre 2007 consid. 3.2; Thomas Flückiger, in Waldmann/Weissenberger [éd.], op. cit., n° 29 ad art. 8; Michel Daum, in Auer/Müller/Schindler [éd.], Kommentar zum VwVG, 2008, n° 11 ad art. 8).

E. 3.1

L'assistance administrative avec la France est 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 ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après: Protocole additionnel, RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant, s'appliquent à la présente demande (art. 11 ch. 3 de l'Avenant). Le ch. XI cité a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195). La question de savoir si cet Accord s'applique ici peut toutefois demeurer ouverte, puisque les modifications apportées à l'Accord 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).

E. 3.2

La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (voir sa version en vigueur avant la modification du 25 juin 2014 citée [RO 2010 5683, 5688 s.]).

E. 3.3

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ["fishing expedition"]; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel; voir arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1, 2C_276/2016 du 12 septembre 2016 [= ATF 143 II 136], notamment consid. 6.3).

E. 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, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3).

E. 3.4.2

La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe

mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 et 7.2). Le principe de la confiance implique aussi que l'Etat requis est en principe lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.3, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

E. 3.5

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel; arrêts du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1). Le respect de ce principe doit généralement être retenu, sauf circonstances particulières (voir consid. 3.4.2 ci-dessus et arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2; arrêt du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 4.3).

E. 3.6.1

Selon 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 (voir notamment arrêts du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié dans ATF 143 II 202, 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 141 II 436] consid. 4.4, 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 142 II 161] consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2).

E. 3.6.2

Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle 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 étant assez restreint, puisqu'il se borne 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. Le Tribunal fédéral évoque en particulier une "répartition des rôles" entre Etat requérant et Etat requis (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4).

E. 3.6.3

L'exigence de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction des "fishing expeditions" correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5).

E. 3.7.1

La question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 28 par. 1 in fine CDI-F dans le contexte particulier d'une demande visant un contribuable considéré par les deux Etats comme assujetti à l'impôt de manière illimitée ne doit pas s'apprécier en fonction de l'existence ou non d'une double résidence fiscale effective, mais à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer la personne visée par la demande comme un de ses contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée. Cela signifie que si l'Etat requérant fait valoir un critère d'assujettissement illimité à l'impôt que l'on retrouve dans la Convention (par exemple, parce qu'il soutient que le contribuable a le centre de ses intérêts

vitaux dans cet Etat), l'imposition qui en découle dans l'Etat requérant n'est pas en soi contraire à la Convention (voir art. 4 par. 2 let. a du MC OCDE), même si la Suisse considère aussi la personne visée comme un de ses contribuables. Ainsi, lorsqu'une demande porte sur un contribuable que les deux Etats contractants considèrent chez eux respectivement comme résident fiscal, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis doit se limiter, au stade de l'assistance administrative, à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se retrouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3; arrêts du TAF A-7351/2015 du 27 octobre 2016 consid. 4.3.5, A-3782/2016 du 22 septembre 2016 consid. 12, A-2548/2016 du 15 septembre 2016 consid. 2.3).

E. 3.7.2

L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (ATF 142 II 161 consid. 2.2.2).

E. 3.7.3

Il incombe au contribuable touché par une potentielle double imposition de s'en plaindre auprès des autorités compétentes, ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (voir art. 27 par. 1 CDI-F; ATF 142 II 161 consid. 2.2.2; arrêt du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 5.5).

E. 3.8.1

Doivent être respectées les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, l'AFC disposant toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI-F; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

E. 3.8.2

Le droit interne, en l'occurrence l'art. 111 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11; message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5791), permet à l'Administration fédérale d'obtenir des renseignements de l'Administration fiscale cantonale, pour autant qu'ils remplissent la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-F (arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.1, reprenant en substance le raisonnement de l'arrêt du TAF A-6708/2014 du 24 septembre 2015 consid. 9.2; voir aussi art. 11 al. 1 LAAF 1ère phrase et art. 8 al. 1 et 2 LAAF; arrêt du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.4.2).

E. 3.9.1

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; Andrea Opel, Trau, schau, wem - Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, Archives 86 [2017/2018] p. 277 ss; dans le contexte de l'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, n° 732 p. 761).

E. 3.9.2

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., n° 732 p. 763; arrêt du TAF A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 6.2 et 7.3.1).

E. 4.1

En l'espèce, le Tribunal abordera la présente affaire de la manière suivante. D'abord, il traitera de la demande préalable de suspension (consid. 4.2; toute suspension relative à la problématique du principe de spécialité sera discutée plus bas [consid. 4.6.1]). Ensuite, le Tribunal examinera le prétendu déni de justice et la question de la transmission de l'affaire selon l'art. 8 al. 1 PA (consid. 4.3), avant d'aborder le fond de l'affaire (consid. 4.4 s.). On peut d'ores et déjà remarquer que la procédure amiable initiée par le recourant le 18 juillet 2016 déteint sur chacun de ces trois volets. Le traitement de la problématique liée au principe de spécialité clora le débat (consid. 4.6).

E. 4.2

D'abord, le Tribunal rappelle que s'il incombe au contribuable touché par une potentielle double imposition de s'en plaindre auprès des autorités compétentes, ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (consid. 3.7.3 ci-dessus), il ne suffit pas d'introduire une telle procédure pour mettre en échec une demande d'assistance étrangère ou suspendre une procédure administrative consécutive (voir arrêt du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 5.4), ce d'autant plus que la présente procédure est régie par le principe de diligence exprimé à l'art. 4 al. 2 LAAF (ATF 142 II 218 consid. 2.5; arrêts du TAF A-4143/2015 du 27 juin 2016 consid. 7.3 s., A-3951/2016 du 26 avril 2016 consid. 4.2). Dès lors, la procédure amiable intentée par le recourant le 18 juillet 2016 auprès du SFI n'est pas un motif de suspendre la présente procédure. La requête préalable de suspension doit donc être

rejetée, dans la mesure où elle n'est pas devenue sans objet en raison du présent arrêt (voir arrêt du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.7).

E. 4.3.1

Ensuite, il faut se pencher sur le point litigieux du prétendu déni de justice, respectivement du manquement dans la transmission au sens de l'art. 8 al. 1 PA, étant précisé que c'est bien sur la règle de cet article que le recourant se fonde, l'art. 7 al. 1 PA (l'autorité examine d'office si elle est compétente) n'apportant rien au débat. Le 1er avril 2016, le recourant a conclu formellement à la mise en oeuvre de la procédure amiable de l'art. 27 CDI-F. Or, cette conclusion n'a incontestablement pas été traitée dans le dispositif de la décision attaquée. La conclusion a toutefois été discutée dans les considérants de la décision (p. 12), qui prévoit que la demande de procédure amiable doit être déposée en parallèle auprès de l'autorité compétente, qui est, selon l'AFC, le SFI. Il est vrai qu'on peut se demander si l'AFC n'aurait pas dû indiquer dans le dispositif de la décision que la conclusion formelle était irrecevable. Toutefois, manifestement, l'AFC ne s'est pas considérée comme compétente, ce qu'elle a exprimé clairement et qui a du reste été compris par le recourant. Dans la mesure où cette position de l'AFC revêt les caractéristiques matérielles d'une décision (consid. 2.2.4 et 2.3 ci-dessus), il n'est pas question de retenir ici un déni de justice formel.

E. 4.3.2

Par ailleurs, le Tribunal constate que le recourant a reçu, avec la décision, une notice explicative lui expliquant qu'il devait agir auprès du SFI pour soulever ses prétentions. Or, le recourant a immédiatement agi, de lui-même, auprès du SFI, qui a accusé réception de sa demande le 19 juillet 2016 et dont la compétence n'est clairement pas remise en cause dans la présente procédure. Dès lors, le recourant n'a en l'occurrence subi aucun préjudice du fait de l'éventuel vice de forme affectant le dispositif de la décision. Par conséquent, le Tribunal laisse ouverte la question des conséquences de cet éventuel vice.

E. 4.3.3

Pour les mêmes raisons, peut également rester ouverte la question de savoir si le mode de procéder de l'AFC est conforme à l'art. 8 al. 1 PA, dans le sens où elle n'aurait, à tort, pas appliqué le "principe de la transmission" (réplique du 22 août 2017, p. 2; voir arrêt du TAF A-1380/2006, A-1381/2006 du 27 septembre 2007 consid. 3.2).

E. 4.3.4

La conclusion préalable sous ch. 2 tendant à ce que le Tribunal ordonne à l'AFC de reprendre l'instruction de la demande d'ouverture d'une procédure amiable apparaît contradictoire avec le dépôt, par le recourant lui-même, de cette demande auprès du SFI. En effet, le recourant demande au Tribunal d'ordonner ce qu'il semble lui-même considérer comme incorrect, à savoir la compétence de l'AFC, puisqu'il n'a pas insisté sur la compétence de cette dernière mais a agi auprès du SFI. D'ailleurs, la conclusion préalable sous ch. 3, qui tend à obtenir une injonction faite à l'AFC de "transmettre la demande à l'autorité compétente, si l'AFC devait décliner sa propre compétence", ne fait que confirmer l'ambiguïté de la position du recourant. Dès lors, en raison de l'interdiction du comportement contradictoire (ATF 136 I 254 consid. 5.2; arrêt du TAF A-3005/2016 du 6 avril 2017 consid. 3.4.1), la conclusion préalable est rejetée.

E. 4.4.1

Pour en venir au fond, le Tribunal cernera l'objet du litige (consid. 4.4.2), avant de relever la régularité de la notification de la décision à l'autre intéressée (consid. 4.4.3), puis d'en venir à la forme de la demande (consid. 4.4.4 s.), à la condition de la vraisemblable pertinence (consid. 4.4.6), aux questions concernant la domiciliation fiscale du recourant (consid. 4.4.7), et à sa conclusion subsidiaire (consid. 4.5).

E. 4.4.2

Au sujet de l'objet du litige (sur cette notion, voir arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 3.1.2), le Tribunal relève d'emblée que le recourant consent à fournir certaines réponses relatives, en substance, à son domicile et à celui de l'autre intéressée en Suisse et à leur statut d'assujetti en Suisse de manière illimitée, sans détail des éléments déclarés au fisc (let. G ci-dessus). A ce titre, dans la mesure où la décision prévoit la transmission des informations que le recourant est de toute manière d'accord d'envoyer, le dispositif n'est pas litigieux. L'objet du litige porte donc sur l'envoi contesté d'informations, à savoir tout particulièrement le détail de l'imposition - ventilée entre le niveau fédéral et cantonal - pour les années 2011 et 2012, y compris les éléments de revenu et de fortune, ainsi que les impôts dus en 2011 (let. E.b ci-dessus).

E. 4.4.3

Aucun problème de notification régulière de la décision ne se pose, puisqu'elle a été notifiée à l'autre intéressée (pièce 57 du dossier de l'AFC), qui a manifestement renoncé à déposer un recours pour sa part, de sorte que les aspects la concernant et que le recourant ne conteste pas (voir ch. 2.c. dernière partie et recours p. 33) ne sont pas non plus litigieux.

E. 4.4.4

Quant à la transmission des informations, le Tribunal relève d'abord que la demande du *** 2014 - qui remplit incontestablement les exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel - indique formellement qu'elle vise l'impôt sur la fortune et l'impôt sur le revenu. Certes, dans sa description des faits et objectifs poursuivis, l'autorité requérante discute assez longuement la question de la domiciliation fiscale et des raisons pour lesquelles le recourant serait, selon elle, résident de France. Certes également, les e-mails du 3 février 2015 et du 22 janvier 2016 de l'autorité requérante discutent aussi de cet aspect. Toutefois, ces e-mails se réfèrent expressément à la demande *** 2014. Or, cette demande expose textuellement qu'elle vise à obtenir des informations sur le patrimoine que le recourant devrait déclarer en France, ce afin d'établir le montant des "impôts éludés" (question qui n'a pas besoin d'être réglée, puisque la présente procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire [voir arrêts du TAF A-2766/2016 du 18 avril 2017 consid. 3.3.2, A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1]). Les e-mails ne constituent donc pas des "demande[s] complémentaire[s]" et leur forme n'est d'aucune pertinence pour le présent examen. Du reste, ces e-mails paraphrasent, voire reprennent mot pour mot une partie du contenu de la demande du *** 2014. Dès lors, on ne peut suivre le recourant lorsqu'il soutient que l'autorité requérante aurait changé de position en cours de procédure, s'intéressant d'abord au domicile fiscal du recourant, puis à sa taxation en France (recours p. 31); les deux aspects peuvent très bien faire l'objet d'une demande de renseignements par l'autorité requérante. Dans ce contexte, on ne voit pas en quoi les allégations de l'autorité requérante emporteraient violation du principe de la bonne foi (consid. 3.4 ci-dessus), les motifs (notamment chèques signés à ***, abonnement internet pour un logement à ***) étayant l'allégation de la résidence française du recourant n'étant du reste pas contestés. En

définitive, la vraisemblable pertinence doit être examinée compte tenu de ces buts (détermination de l'impôt et du domicile fiscal; consid. 4.4.6 ci-dessous).

E. 4.4.5

L'autorité requérante exposant avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par le droit national, on s'en tiendra ici au respect du principe de subsidiarité (consid. 3.4.2 ci-dessus). Par ailleurs, la demande de l'autorité requérante ne constitue pas une "fishing expedition", compte tenu de sa précision.

E. 4.4.6.1

Quant à la question de la vraisemblable pertinence des renseignements requis, le Tribunal relève ce qui suit. L'information - dans la mesure où elle est litigieuse (consid. 4.4.2 ci-dessus) - selon laquelle le recourant est assujéti de manière ordinaire et illimitée à l'impôt sur le revenu et sur la fortune remplit cette condition, comme cela a été jugé encore récemment (arrêt du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 5.4.3).

E. 4.4.6.2

La condition de la vraisemblable pertinence est également remplie pour ce qui concerne les revenus (y compris notamment les indemnités journalières et rendements de titres) et avoirs bancaires (y compris les titres) déclarés par le recourant au fisc cantonal (arrêt du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 5.4.3). En effet, de toute évidence, ces éléments peuvent potentiellement être utiles à l'autorité requérante, compte tenu de ses requêtes (voir consid. 4.4.4 ci-dessus), de sorte qu'on ne voit pas ce que le recourant entend tirer de son allégation selon laquelle l'autorité requérante entendrait utiliser les informations requises pour le "taxer pleinement". Tel est en effet précisément le but - légitime - de la demande d'assistance, qui peut aussi bien servir, par ailleurs, à rassembler des éléments, pour un cas de conflit de résidences effectif, qui viendraient appuyer la prétention concurrente de la France (consid. 3.7.2 ci-dessus). D'ailleurs, le fait qu'un individu soit taxé en Suisse ne signifie point que son domicile fiscal s'y trouve nécessairement (arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.2.4.3, non remis en cause sur ce point par ATF 142 II 161 consid. 2.2.2).

E. 4.4.6.3

Quant au montant des impôts fédéraux et cantonaux dus en 2011, on pourrait se demander, il est vrai, en quoi il pourrait servir l'autorité requérante. En outre, le recourant se réfère à un arrêt du TAF A-6098/2014 du 17 juin 2015 consid. 6.3 (non contesté par l'AFC auprès du Tribunal fédéral en tant qu'il est refusé de communiquer le taux et la quotité d'impôt payé par une société suisse en 2010 [arrêt du TF 2C_594/2015 du 1er mars 2016 consid. 1.5 non publié dans ATF 142 II 69]; voir aussi arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 6.2.2). Par ailleurs, il faut admettre qu'il a été décidé par l'AFC, dans une autre affaire, qu'en vertu de l'article 28 par. 1 CDI-F, "la copie des déclarations fiscales déposées ne constitue pas un élément pertinent" pour la taxation de la société française, respectivement pour le traitement fiscal de commissions versées depuis la société française en faveur de la société suisse, ces aspects n'ayant pas été alors attaqués auprès du Tribunal de céans (arrêt du TAF A-6652/2014 du 17 mars 2015 consid. 6 et 8). Or, cette jurisprudence concerne des résidents fiscaux suisses dont l'assujéttissement dans l'Etat requérant n'était pas en jeu. Au contraire, c'est bien plutôt la question de l'existence réelle de sociétés suisses qui faisait alors l'objet d'investigations. Dès lors, la présente cause diffère des cas cités en ce sens que le recourant est non seulement une personne physique

dont l'existence réelle ne peut par définition pas être discutée dans la même mesure qu'à l'égard d'une personne morale, mais aussi parce que sa propre taxation est en jeu, non celle d'un tiers (voir arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 5.5.4). Quoiqu'il en soit, demeure déterminante la règle selon laquelle les informations ne peuvent être transmises que si la condition de la vraisemblable pertinence pour l'administration ou l'application de la législation interne française est remplie, ce qui vaut également pour les informations de nature fiscale au sujet du recourant (voir arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 5.5.4). Ici, non seulement, l'autorité requérante requiert expressément une "copie des avis d'imposition", mais en plus il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (consid. 3.6.2 ci-dessus), étant souligné que le présent cas ne concerne pas la forme d'imposition spéciale traitée dans l'arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017. Par ailleurs, il a été jugé, postérieurement aux cas cités, que des informations relatives à la taxation d'une personne, respectivement au montant des impôts acquittés en Suisse, peuvent être vraisemblablement pertinentes (voir ATF 143 II 185 consid. 4.4; arrêt du TAF A-7956/2016 du 8 novembre 2017 let. CC et consid. 4.6.2.2). Cette dernière jurisprudence étant immédiatement applicable (ATF 135 II 78 consid. 3.2), la décision est conforme au droit en ce qu'elle prévoit de communiquer le montant des impôts dus en Suisse.

E. 4.4.7

Le recourant fait de sa crainte de subir une double imposition son véritable cheval de bataille, critiquant le fait prétendu selon lequel les autorités helvétiques "encourageraient [sa] double imposition". En particulier, il se fonde sur l'arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 - l'arrêt du TAF A-7188/2014 ne faisant que le rappeler. Selon le premier, le fait que les intéressés alors recourants étaient déjà imposés de manière illimitée en Suisse exigeait des autorités helvétiques une attention particulière quant aux arguments soulevés par l'autorité requérante pour justifier la présence d'un autre domicile fiscal principal qui aurait été, implicitement, préférable à celui qui se trouve en Suisse (voir consid. 3.2.4.4 dudit arrêt). Toutefois, l'arrêt A-3294/2014 a été cassé par le Tribunal fédéral, par un arrêt que le recourant cite d'ailleurs aussi dans son recours (ATF 142 II 161). En vertu de cet arrêt, il est nécessaire et suffisant que l'autorité requérante fasse valoir un critère d'assujettissement qui se retrouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale (consid. 3.7.1 ci-dessus). Ici, le "foyer d'habitation permanent" se retrouve précisément aussi bien dans la demande d'assistance qu'à l'art. 4 par. 2 let. a CDI-F. Au surplus, la Suisse n'est pas en mesure de trancher un conflit de résidences, raison pour laquelle par exemple l'attestation de résidence *** (pièce 32 jointe au recours) n'est pas décisive en l'occurrence. Le recourant demeure bien entendu libre de produire cette pièce dans toute procédure tierce qu'il conduirait en lien avec l'établissement de sa résidence fiscale, respectivement la prévention de toute double imposition, ce d'autant plus que l'AFC entend informer l'autorité requérante de ce que les autorités suisses ne disposent pas d'informations détaillées au sujet de l'analyse de la résidence fiscale suisse du recourant. Du reste, si l'ATF 142 II 161 concerne effectivement des informations relatives à des comptes bancaires, il ne porte pas moins sur des éléments patrimoniaux potentiellement imposables à titre de fortune ou de revenu. Or ici, ce sont bien des informations concernant des éléments patrimoniaux du recourant qui sont litigieuses. Dès lors, l'ATF 142 II 161 trouve pleinement application. On répète ainsi qu'il incombe au contribuable touché par une potentielle double imposition - qui reste ici au stade de

l'hypothèse non susceptible de faire à échec à l'octroi de l'assistance - de s'en plaindre auprès des autorités compétentes, ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (consid. 4.2 ci-dessus). Le recourant n'a au demeurant pas manqué de demander l'ouverture d'une procédure amiable, cadre dans lequel il pourra notamment faire valoir les éventuels problèmes liés à l'ignorance de sa situation de fait par l'autorité requérante au sujet de sa résidence (voir Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 4e éd., 2014, n° 1066 p. 318).

E. 4.4.8

La décision est donc conforme au droit applicable.

E. 4.5

Bien que le recourant demande subsidiairement (ch. 8) que le détail de la fortune et des revenus selon les déclarations fiscales 2011 et 2012 soit caviardé (voir art. 17 al. 2 LAAF), on comprend du dossier que l'AFC n'envisage pas de transmettre de déclarations d'impôt ni de décision de taxation; en effet, la décision fournit le détail utile provenant de ces documents (voir aussi le courrier de l'AFC du 24 juin 2015 [pièce 14 jointe au recours], dans lequel il est expressément indiqué que ces documents sont intransmissibles en raison de leur caractère interne; voir ensuite le courrier du 26 février 2016 [pièce 16 jointe au recours], qui ne contient plus cette indication mais détaille les éléments imposables et le montant d'impôt dû]; recours p. 30 s.). La conclusion subsidiaire doit ainsi se comprendre comme visant à obtenir le caviardage des montants et du détail des revenus et de la fortune. Toutefois, ladite conclusion doit être rejetée pour les raisons évoquées (consid. 4.4), qui impliquent que l'assistance doit être intégralement accordée. La limitation de l'AFC consistant à ne pas transmettre les documents eux-mêmes est du reste conforme au principe de proportionnalité.

E. 4.6.1

Il reste à examiner la problématique du principe de spécialité. Tout d'abord, le Tribunal renonce à suspendre la présente procédure en raison de cette problématique (voir notamment arrêts du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 5.1, A-2309/2017 du 17 juillet 2017 consid. 3); outre que l'AFC a retiré sa demande de suspension du 1er juin 2017 le 22 août 2017, le principe de célérité prime (art. 4 al. 2 LAAF; ATF 142 II 218 consid. 2.5).

E. 4.6.2

Sur le fond du problème, dans la mesure de sa compétence (consid. 3.9.2 ci-dessus), le Tribunal, avec l'AFC (voir la duplique du 4 décembre 2017), ne relève pas de question concrète à régler dans le cadre du présent litige, mais tout au plus des questions abstraites. En effet, pour ce qui est 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, par e-mail du 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 (consid. 3.4.2 ci-dessus). De plus, le courrier de l'OCDE du 29 juin 2017, dont le caractère vague est critiqué par le recourant, confirme en réalité que ce dernier n'est pas concrètement atteint par la problématique, ce que les courriers du 11 juillet 2017 ne contredisent aucunement. Le Tribunal constate de plus que l'AFC invoquait initialement que des informations bancaires remises par le biais de l'assistance administrative au sujet de quelques milliers de

contribuables en vertu de la CDI-F auraient été transmises par le fisc français à une autorité de poursuite pénale (hypothétiquement suite à sa demande) pour servir une procédure dirigée contre une personne tierce en France. Cependant, le 11 juillet 2017, l'autorité requérante a précisé que la phase d'instruction pénale visant cette personne tierce était alors close, ce qui assurait qu'aucune information reçue des autorités suisses au sujet de comptes bancaires n'allait être utilisée dans la procédure pénale visant cette personne. Cela précisé, même s'il est vrai que le Tribunal a émis quelques doutes quant au respect par l'autorité requérante du principe de spécialité dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 (voir notamment le consid. 3.1.4), le recourant ne met pas en évidence ici, ni même n'étaye, le fait prétendu que ses informations, dans le présent cas, pourraient être utilisées en violation du principe de spécialité. Il n'y a donc pas lieu de retenir que les informations 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, demeurent ici au stade de la conjecture toute générale les craintes du recourant quant à une violation du principe de spécialité (consid. 3.9.1 ci-dessus). 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 ni de discuter de la qualité des parties à cet accord.

E. 5

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]), sont ici arrêtés à Fr. 5'000.-. Ils sont mis à la charge du recourant, qui succombe, et imputés sur le montant de Fr. 10'000.- versé à titre d'avance de frais. Le solde de cette avance, à savoir Fr. 5'000.-, sera restitué au recourant une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF), ni au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario; art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

E. 6

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)