

BVGer A-4545/2016 vom 8. Februar 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-02-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4545_2016

FR: TAF A-4545/2016 du 8 février 2018

IT: TAF A-4545/2016 del 8 febbraio 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 12 mars 2015, 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 les destinataires de la décision litigieuse lesquels possèdent 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 Tribunal constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et motiver leur recours (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4, ATAF

2007/27 consid 3.3 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

E. 2.2

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; 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. 3.1

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 Tribunal administratif fédéral 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 Tribunal fédéral 2C_498/2013 du 29 avril 2014 consid. 5.1 ; ATAF 2010/7 consid. 3.5 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4143/2015 du 27 juin 2016 consid. 2.1, A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 4.1).

E. 3.2

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 Tribunal administratif fédéral 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. 4.1

L'assistance administrative avec la France est actuellement régie par l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale (ci-après : CDI- F, RS 0.672.934.91) et par le chiffre XI du Protocole additionnel de cette même convention (publié également 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. 4.2

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. 4.3

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

E. 4.3.1.1

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 Tribunal administratif fédéral 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 Tribunal administratif fédéral A- 5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1).

E. 4.3.1.2

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 Tribunal administratif 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 Tribunal administratif fédéral 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 ayant 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. 4.3.2

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 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du Tribunal administratif fédéral 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 Tribunal administratif fédéral 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 Tribunal administratif fédéral A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3, A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 11.4).

E. 4.3.3

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 Tribunal administratif fédéral 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 (cf. consid. 4.3.4.1), qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne (arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.3).

E. 4.3.4.1

Conformément aux principes du droit international (cf. la CV, consid. 3), la demande doit en outre respecter le principe de la bonne foi. La bonne foi d'un Etat est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3), sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1, A-4569/2015 du 17 mars 2016 consid. 6, A-7188/2014 du 7 avril 2015 consid. 2.2.6). Cas échéant, le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le

renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4). En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.2, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du Tribunal fédéral 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

E. 4.3.4.2

Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. 7 let. c LAAF). A suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6). En effet, l'expression citée constitue une concrétisation admissible du principe de la bonne foi reconnu en droit international public, dans la mesure où le législateur n'a pas voulu s'écarter du droit international en édictant l'art. 7 let. c LAAF, mais uniquement fournir un exemple de comportement jugé contraire à ce principe. Cet article n'a donc pas de portée propre, si ce n'est dans la mesure où il oblige la Suisse en tant qu'Etat requis à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi, là où ce principe de droit international général se limiterait à rendre seulement possible un tel refus d'accorder l'assistance administrative (ATF 143 II 224 consid. 6.2). Il s'ensuit que, lorsqu'une partie allègue qu'une demande d'assistance administrative en matière fiscale repose sur des actes punissables, il faut examiner si la demande est conforme au principe de la bonne foi applicable en droit international. Or, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.3 et 6.5). Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1). Dans une constellation où la demande d'assistance se fonde sur des données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse, données qui auraient été communiquées par un Etat tiers à l'Etat requérant par voie d'assistance spontanée ou sur demande, la seule acquisition et l'utilisation de ces données ne constituent pas une violation du principe de la bonne foi (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral 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 Tribunal administratif fédéral A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.4).

E. 4.3.5

Conformément au principe de la spécialité (cf. art. 28 par. 2 CDI-F), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative au recourant et, précisément, pour l'état de fait décrit dans la demande (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.4). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4991/2016 du 29 novembre 2016 consid. 10.2 et A-6473/2012 du 29 mars 2013 consid. 8.3).

E. 4.3.6.1

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 Tribunal fédéral 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1 et 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

E. 4.3.6.2

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 Tribunal administratif fédéral 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 Tribunal administratif fédéral 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 Tribunal administratif fédéral 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 Tribunal administratif fédéral 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 Tribunal administratif fédéral 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 Tribunal fédéral 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5, 2C_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral 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 Tribunal administratif fédéral 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. 5

En l'espèce, le Tribunal vérifiera tout d'abord le respect des conditions de forme (consid. 5.1). Il examinera ensuite l'application des conditions matérielle à l'aune de la récente jurisprudence sur les données volées (consid. 5.2).

E. 5.1.1

Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom du recourant (ch. 2 de la demande) ; la période visée par la demande (ch. 6), soit les années 2010 à 2013 ; la description des renseignements demandés (ch. 6) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 4 et 5), soit l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune ainsi que le nom de la banque détentrice des documents demandés (ch. 3).

E. 5.1.2

Les recourants soutiennent, tant sous l'angle formel que sous le grief ayant trait à la pertinence vraisemblable, que des informations concernant des années non couvertes par le champ temporel de la CDI-F subsistent dans les documents que l'autorité inférieure entend transmettre à l'autorité fiscale française. A cet égard, il faut tout d'abord rappeler que, les relevés de clôture annuels étant identiques par définition aux relevés d'ouverture de l'année suivante, il est admissible de transmettre un état de fortune au 31 décembre 2009 - soit à une date antérieure au champ d'application temporel de la CDI-F -, étant entendu que celui-ci correspond à l'état d'ouverture au 1er janvier 2010 (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4). S'agissant de la pièce litigieuse (n° 38 annexée à la pièce 27 de l'AFC), ainsi que l'autorité inférieure l'a expliqué, les trois références à l'année 2006 se rapportent à des obligations détenues dans le portefeuille de titres des personnes concernées. Il s'agit de la date d'émission des obligations, laquelle n'est pas en rapport avec la durée de détention des obligations par les recourants. Partant, la référence à cette date indiquant une caractéristique de l'obligation sans lien avec la date d'ouverture du compte, la transmission de la valeur de réalisation au 31 décembre 2009 entre dans le champ d'application temporel de la convention.

E. 5.2

Pour ce qui est des conditions de fond, il sied d'examiner en premier lieu le grief des recourants reprochant à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance basée sur des données volées, en violation du principe de la bonne foi et de l'art. 7 let.c LAAF.

E. 5.2.1.1

L'approche développée par les recourants dans leur mémoire de recours consiste à démontrer qu'ils auraient été identifiés par l'autorité fiscale française grâce aux données volées en 2009 par Hervé Falciani à la filiale genevoise de la banque HSBC. En substance, ils soutiennent que la demande d'assistance se fonde sur des renseignements obtenus en violation du droit suisse. A leur avis, il n'est pas possible d'expliquer, comme tente de le faire l'autorité requérante, la détention de certains renseignements ayant fondé la demande d'assistance par l'exercice du droit de communication de l'autorité fiscale française devant l'autorité judiciaire française. L'examen du dossier et les différentes dates des pièces le

composant montrent que la liste Falciani a permis à l'autorité requérante d'orienter ses investigations. L'autorité inférieure défend en substance le point de vue qu'il n'est pas exclu d'admettre une demande d'assistance qui présente un lien avec un acte illicite dès lors qu'elle se fonde sur d'autres canaux de renseignements. Elle rappelle qu'elle n'est pas tenue à une véritable procédure d'administration des preuves et qu'elle peut s'en tenir aux déclarations de l'autorité requérante dont la bonne foi est présumée.

E. 5.2.1.2

Le Tribunal observe que ces raisonnements ont été construits avant les arrêts de principe du Tribunal fédéral sur les données volées (cf. ATF 143 II 202 et 143 II 324). Dans l'un de ces arrêts, la Haute Cour a notamment établi que la France s'était engagée à ce qu'aucune des données dérobées à la filiale genevoise de la banque HSBC ne soit utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance (cf. ATF 143 II 324 consid. 6.5). Dès lors, si, nonobstant cette assurance (« *Zusicherung* »), la France fonde une demande sur ces données, elle adopterait un comportement qui n'est pas conforme à la bonne foi, principe qui gouverne les relations entre Etats (cf. supra consid. 3 et 4.3.4). Le critère déterminant pour mesurer l'étendue de cet engagement est celui de l'existence d'un lien de causalité entre les données Falciani et la demande d'assistance française. Ce lien de causalité peut être direct mais également indirect, à savoir lorsque la demande d'assistance se base sur des renseignements dont la France aurait découvert l'existence à la suite de mesures d'instruction entreprises à partir de l'exploitation des données Falciani (cf. ATF 143 II 324 consid. 6.6). Ainsi, la question qui se pose en l'espèce revient à établir si, compte tenu des circonstances, le lien de causalité entre les données Falciani et la demande d'assistance a été rompu par des éléments indépendants, étant entendu qu'il n'est pas contesté que le nom du recourant 1 apparaît sur cette liste. En effet, il ne serait pas admissible de refuser systématiquement l'assistance administrative à l'égard d'une personne concernée au motif que son nom se trouve sur cette liste alors que des investigations sans rapport avec celle-ci éveillent des soupçons d'infractions fiscales à son encontre. La jurisprudence fédérale ne saurait être interprétée de manière à admettre que l'inscription sur la liste Falciani offrirait une sorte d'immunité à la personne concernée.

E. 5.2.2.1

En l'espèce donc, la DGFIP a notamment avisé les recourants 1 et 2 le 10 décembre 2014 qu'une demande d'assistance administrative internationale les concernant avait été adressée aux autorités fiscales de la Suisse le 17 novembre 2014 et aux autorités fiscales des îles Vierges britanniques le 5 décembre 2014 (cf. pce 4 recourant). Il ressort de la demande adressée à la Suisse en 2014 que les renseignements requis concernaient les recourants 1 et 2, le recourant 1 étant soupçonné de détenir des comptes auprès de la Banque G. _____ à Genève par l'intermédiaire des entités juridiques D. _____, C. _____ et Ca. _____. La demande d'assistance précisait que s'agissant de l'entité D. _____, il était possible que l'ayant droit économique déclaré soit F. _____, résident suisse, agissant en qualité de prête-nom du réel ayant droit économique ; cette information a été révélée dans le cadre d'une enquête judiciaire (cf. pce 27 annexe 1 autorité inférieure). Cette demande d'assistance s'est conclue par l'information selon laquelle aucune relation n'a pu être établie entre la banque G. _____ et les personnes concernées ou intermédiaires, pas plus qu'avec les entités juridiques mentionnées dans la demande (cf. pce 27 annexe 15 autorité inférieure). Le 23 décembre 2014, la DGFIP a informé le recourant 1 que les services français de la Gendarmerie Nationale ont remis à ses services, dans le courant 2009, deux

séries de fichiers informatiques saisis chez Hervé Falciani. L'analyse de la structure de ces fichiers et l'agrégation des données recueillis a permis d'identifier le recourant 1 comme étant l'un des bénéficiaires de comptes patrimoniaux ouverts en Suisse auprès de la banque B. _____ par l'intermédiaire des sociétés E. _____ et C. _____. Sur le tableau récapitulatif à trois colonnes (Identification ; Comptes IBAN ; Montant global sur l'ensemble des comptes) figurant sur cette pièce, il est indiqué entre parenthèse, à la suite de C. _____, « Ex Ca. _____ jusqu'au 06/01/2005 » (pce 2 recourant). Dans un nouveau courrier du 10 septembre 2015, la DGFIP a entre autres récapitulé les différentes demandes d'assistance en cours. Elle a indiqué aux recourants que les autorités fiscales des Iles Vierges britanniques avaient confirmé dans leur réponse du 24 février 2015 la qualité du recourant 1 comme ayant droit économique de la société C. _____. Leur réponse laissait en outre apparaître que cette société, enregistré le 20 juin 2004 sous le nom Ca. _____ avait été renommée C. _____ le 6 janvier 2015, que l'agent enregistré de cette société était Ba. _____ et que C. _____ avait été dissoute le 10 février 2010 avec comme liquidateur Bb. _____ à X. _____. Dans ce même courrier, la DGFIP expliquait avoir exercé son droit de communication le 17 juillet 2014 et avoir consulté les pièces de la procédure judiciaire instruite par le juge H. _____ pour des faits notamment de trafic de stupéfiants et de blanchiment en bande organisée. Cette procédure montrait que le recourant 1 aurait reçu des fonds en espèces de I. _____ pour « financer son train de vie » ce qui est corroboré par les déclarations de J. _____, employée de K. _____, société d'investissement suisse. Cette personne a détaillé le mécanisme qui permettait de dissimuler la qualité d'ayant droit économique du recourant 1 des structures détenant des comptes bancaires non déclarés à l'administration fiscale française. En annexe de ce courrier du 10 septembre 2015, figurent des extraits des dépositions et auditions récoltées dans la procédure judiciaire. Il ressort de la 1ère déposition de J. _____ le 22 juin 2013 que celle-ci a établi un faux contrat de mandat antidaté donnant une mission fictive au recourant 1 afin que s'il apparaissait sur la liste Falciani, ce ne soit pas en qualité d'ayant droit économique des comptes bancaires concernés. Le contrat stipulait que les fonds appartenaient à F. _____, résident suisse. Dans sa 3ème déposition du 25 juin 2013, J. _____ déclare qu'un tel contrat a été rédigé pour la société D. _____. S'agissant du recourant 1, elle affirme qu'il est l'ayant droit économique de la société panaméenne Ca. _____ avec un compte ouvert à la banque G. _____ à Z. _____ (cf. pce 5 recourant).

E. 5.2.2.2

Il appert de ce qui précède que dès 2009 l'autorité fiscale française savait, par la liste Falciani, que le recourant 1 était l'un des ayants droit économiques des comptes ouverts en Suisse auprès de la banque B. _____ par l'intermédiaire des sociétés E. _____ et C. _____, sans pour autant demander l'assistance administrative à la Suisse. En juillet 2014, à la faveur d'un droit de communication prévu par le droit interne français, l'autorité fiscale française est informée que le recourant 1 serait l'ayant droit économique de comptes ouverts auprès de la banque G. _____ à Z. _____ par les sociétés Ca. _____ et D. _____. Forte de ces renseignements, elle adresse dès lors une demande d'assistance à la Suisse en date du 17 novembre 2014, laquelle aboutit au constat que la banque G. _____ n'entretient de relations ni avec ces sociétés, ni avec le recourant 1 ni avec F. _____. Cette demande d'assistance mentionnait les noms de C. _____ et de Ca. _____. La réponse à la demande d'assistance adressée aux Iles Vierges britanniques a manifestement confirmé ce que la DGFIP savait sans doute déjà par la liste Falciani, à savoir que ces deux raisons

sociales désignent la même société à des périodes différentes. Cela étant, sur la base des seuls extraits des déclarations figurant au dossier pénal qu'a communiqué la DGFIP aux recourants, soit essentiellement les auditions de J._____, celle-là n'avait connaissance, outre du nom D._____, que de l'existence d'un lien probable entre le recourant 1 et une société panaméenne du nom de CA._____ possédant un compte auprès de la banque G._____ à Z._____. Il s'ensuit que sur la base des documents figurant dans le dossier de l'enquête pénale, l'autorité requérante n'avait pas les informations utiles pour rédiger une demande d'assistance mentionnant le nom de C._____ (qui ne ressort pas du dossier pénal) et une relation bancaire auprès de B._____. D'ailleurs, elle ne l'a pas fait. La demande d'assistance déposée alors, en novembre 2014, concernait la banque G._____. Ce n'est qu'une fois en possession des renseignements fournis par les Iles Vierges britanniques en février 2015, lesquelles corroborent les informations qu'elle détenait grâce à la liste Falciani, que l'autorité requérante a été en mesure de libeller sa demande en mars 2015. Dans ce contexte, s'il n'est pas contesté que des informations provenant d'une source indépendante sont parvenues à la connaissance de l'autorité requérante, force est de constater que ce n'est qu'en les recoupant avec les données de la liste Falciani qu'elle a pu adresser la présente requête à la Suisse. Le fait qu'elle dise se fonder sur les renseignements issus de l'assistance octroyée par un pays tiers n'y change rien. En effet, dans le dossier pénal, J._____ évoque Ca._____ comme une société panaméenne et non des Iles Vierges britanniques et pour le surplus, cette employée ne cite que les BAHAMAS, si bien que rien dans le dossier pénal ne pouvait inciter l'autorité requérante à demander l'assistance aux Iles Vierges britanniques où est domiciliée la société C._____, sauf à faire correspondre les déclarations de J._____ avec les informations de la liste Falciani.

E. 5.2.2.3

Ainsi, il faut reconnaître que la demande d'assistance repose sur des renseignements qui ont été obtenus par des actes punissables en vertu du droit suisse - alors même que la France s'était engagée à ne pas les utiliser - même si ces renseignements ont été complétés ensuite par des actes d'instruction menés conformément aux règles légales. Il existe un lien de causalité manifeste entre les données Falciani et la demande d'assistance litigieuse. En conséquence, cette demande - qui ne respecte pas le principe de la bonne foi - doit être déclarée irrecevable en application de l'art. 7 let. c LAAF. Vue cette issue, il n'est pas nécessaire d'examiner la pertinence des autres griefs des recourants.

E. 6

Cela étant, pour être complet, le Tribunal observe que, si par hypothèse, il avait fallu admettre avec l'autorité inférieure que la demande était uniquement fondée « sur des informations recueillies lors d'un droit de communication exercé par l'administration fiscale auprès de l'autorité judiciaire française » et qu'en conséquence, le lien de causalité avec les données Falciani était rompu, une telle demande se heurterait à la réserve de la spécialité prévue en matière d'entraide pénale internationale.

E. 6.1.1

En effet, selon l'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 la réserve faite par la Suisse à l'art. 2 let. b de la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 (CEEJ, RS 0.351.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 20 mars 1967), les renseignements transmis ne peuvent, dans l'Etat requérant, ni être utilisés

aux fins d'investigation, ni être produits comme moyens de preuve dans une procédure pénale visant une infraction pour laquelle l'entraide est exclue, soit notamment pour la répression d'infractions politiques, militaires ou fiscales (réserve du principe de la spécialité [Spezialitätsvorbehalt]; art. 3 EIMP et 2 let. a CEEJ ; ATF 126 II 316 consid. 2b, 125 II 258 consid. 7a/aa, 124 II 184 consid. 4b ; Peter Popp, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, 2001, n. 287). La demande d'entraide est ainsi irrecevable si la procédure vise notamment un acte qui paraît tendre à diminuer des recettes fiscales. Toutefois, il peut être donné suite à une demande d'entraide si la procédure vise une escroquerie en matière fiscale (art. 3 al. 3 let a EIMP ; ATF 125 II 250 consid. 2), la simple soustraction fiscale ne donnant pas lieu à l'entraide (ATF 111 Ib 242 consid. 5a ; Laurent Moreillon, Entraide internationale en matière pénale, Commentaire romand, 2004, p. 137 n. 709).

E. 6.1.2

L'autorité d'exécution doit signaler à l'Etat requérant le principe de la spécialité et lui rappeler les limites dans lesquelles les informations communiquées seront utilisées (ATF 128 II 305 consid. 3.1, 122 II 134 consid. 7c/aa, 107 Ib 261 consid. 2, arrêt du Tribunal fédéral 1A.272/1999, 1A.273/1999 du 17 janvier 2001 consid. 3b ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 7.1.2, A-7161/2009 du 22 août 2011 consid. 3.6.2.1). Les Etats liés par la CEEJ se conforment à leurs engagements internationaux, tels le respect de la règle de la spécialité, sans qu'il soit nécessaire de le leur faire préciser dans une déclaration expresse (ATF 115 Ib 373 consid. 8). L'Etat requérant est en effet réputé observer fidèlement et scrupuleusement les obligations que le traité met à sa charge (ATF 118 Ib 547 consid. 6b, 110 Ib 392 consid. 5b, 107 Ib 264 consid. 4b, arrêt du Tribunal fédéral 1A.59/2005, 1A.229/2004, 1A.230/2004, 1A.231/2004, 1A.232/2004 du 26 avril 2005 consid. 5.1). Le principe de la spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 5.3, A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 13.3.2).

E. 6.1.3

L'émission de la réserve du principe de la spécialité signifie dès lors que l'Etat requérant ne peut pas utiliser les informations reçues par le biais de l'entraide internationale en matière pénale à des fins de taxation (Steuereinschätzung) dans toute procédure fiscale (Steuerverfahren) (ATF 115 Ib 373 consid. 8, voir arrêt du Tribunal fédéral 1A.161/2000 du 15 juin 2000 let. E, consid. 4g et 5 ; Robert Zimmermann, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4e éd. 2014, p. 732 n. 761). Il n'existe ainsi pas de droit pour l'autorité fiscale d'accéder aux documents d'une procédure pénale qui ont été transmis à des autorités requérantes par un Etat requis, dans le cadre d'une demande d'entraide internationale en matière pénale, dans la mesure où les autorités judiciaires requérantes ont accordé à l'Etat requis l'assurance qu'elles utiliseraient les connaissances ainsi acquises seulement pour la poursuite de délits pour lesquels l'entraide a été accordée (dans ce sens: arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7161/2009 du 22 août 2011 consid. 3.6.1).

E. 6.1.4

Le principe de la spécialité n'a pas pour effet d'empêcher l'Etat requérant de poursuivre une personne pour des délits à raison desquels la Suisse comme Etat requis ne prête pas sa collaboration; il signifie par contre que les renseignements fournis par la Suisse ne serviront

pas dans une telle procédure (arrêt du Tribunal fédéral 1A.59/2005, 1A.229/2004, 1A.230/2004, 1A.231/2004, 1A.232/2004 du 26 avril 2005 consid. 5.1; Zimmermann, op. cit., p. 761 n. 732).

E. 6.2.1

En l'espèce, en date du 11 septembre 2012, le juge d'instruction du Tribunal de grande Instance de Paris a adressé une demande d'entraide judiciaire pénale au ministère public genevois pour une procédure en cours en France pour « des faits d'importation en bande organisée, acquisition, détention, transport, offre et cession de stupéfiants de blanchiment et de trafic de stupéfiants, d'association de malfaiteurs en vue d'importation en bande organisée, d'acquisition, de détention, de transport et d'offre et cession de stupéfiants, et de blanchiment en bande organisée ». L'exposé des faits décrits dans cette demande ne laissait pas apparaître le nom des recourants. Il était fait état d'une enquête au sujet d'un important trafic de résine de cannabis depuis le Maroc vers la France via l'Espagne qui avait également révélé l'existence d'un réseau de blanchiment de l'argent provenant de ce trafic, impliquant plusieurs frères (...) ainsi que la société K. _____ à Genève. Les autorités suisses étaient sollicitées afin de procéder à toute une série d'actes d'enquête, dont la perquisition dans les locaux de K. _____ et l'audition de plusieurs personnes, dont J. _____, employée de K. _____ (cf. pce 6 recourant). La commission rogatoire a été exécutée par le ministère public genevois sous la réserve expresse de la spécialité, à savoir que l'utilisation des moyens de preuves et les renseignements obtenus par la voie de l'entraide était exclue pour la poursuite des actes qui, selon les conceptions suisses, revêtent un caractère fiscal ; un acte à caractère fiscal étant celui qui paraît tendre à diminuer des recettes fiscales. (cf. pce 8 recourant).

E. 6.2.2

En conséquence, si le droit de communication exercé par l'autorité requérante est certes prévu par son droit interne, il faut admettre qu'elle a eu accès à des renseignements qu'elle ne peut pas utiliser pour procéder au redressement fiscal des recourants, a pari pour formuler une demande d'assistance internationale en matière fiscale qui lui permettrait d'opérer ce redressement fiscal.

E. 6.2.3

La question de savoir, dans la constellation de l'espèce, devant quelle autorité devrait être soulevé ce grief propre à l'entraide pénale - à distinguer du principe de la confidentialité également appelé principe de spécialité prévu par les CDI conçue sur le Modèle OCDE (cf. supra consid. 4.3.5 ; ég. Andrea Opel, Trau, schau, wem - Treu und Glauben im internationalen Steuerverkehr, in : Jusletter du 18 décembre 2017) et dont il avait été question en cours de procédure devant l'autorité inférieure (cf. supra consid. Eb) - peut souffrir de rester ouverte compte tenu du fait que la demande d'assistance est irrecevable pour les motifs établis auparavant (cf. supra consid. 5.2.2.3). Il suffit ainsi de constater que le principe de spécialité constituerait un obstacle à l'assistance dès lors qu'il faudrait considérer que le dossier pénal et non la liste Falciani serait à l'origine de la demande litigieuse.

E. 7.1

Compte tenu de ce qui précède, le recours est admis et la décision de l'autorité inférieure du 21 juin 2016 annulée.

E. 7.2.1

Vu l'issue du litige, les frais de procédure - arrêtés à 7'500 francs - ne sont pas perçus (art. 63 al. 1 et 2 PA). En conséquence, l'avance de frais de 10'000 francs versée par les recourants leur sera restituée sur le compte bancaire qu'ils désigneront, une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

E. 7.2.2

Il reste à examiner la question des dépens relatifs à la procédure devant l'autorité de céans. Les art. 64 PA et 7 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) permettent au Tribunal d'allouer à la partie ayant obtenu gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. En l'absence de décompte présenté au Tribunal, il appartient à celui-ci de fixer l'indemnité due à titre de dépens selon sa libre appréciation et sur la base du dossier, une motivation sommaire à ce sujet étant suffisante (Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 4.87). Dans ce cadre, le Tribunal tiendra notamment compte de l'importance et de la difficulté du litige, ainsi que du travail et du temps que le représentant a dû y consacrer (cf. art. 10 al. 1 et 14 al. 2 FITAF). En l'occurrence, il se justifie de lui allouer, selon la pratique, 11'250 francs à charge de l'AFC.

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