

BVGer A-5066/2016 vom 17. Mai 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-05-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5066_2016

FR: TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018

IT: TAF A-5066/2016 del 17 maggio 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 - ledit 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 ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 1 et 3 LAAF). Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le *** 2015, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

E. 1.2

Le recourant a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure en qualité de « personne concernée ». La décision attaquée lui est adressée, il est directement atteint par celle-ci et jouit sans conteste de la qualité pour recourir (art. 14 al. 1 et 2 et art. 19 al. 2 en relation avec l'art. 3 let. a LAAF ; art. 48 al. 1 PA ; quant à la qualité pour recourir d'un ayant droit économique, ATF 139 II 404 consid. 2, en particulier 2.1.3, cité in : arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 1.4). La décision attaquée est datée du 19 juillet 2016 et a été notifiée au mandataire du recourant le 20 juillet 2016 (recours, p. 11). Un délai compté en jours commence à courir le lendemain de sa communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Posté le 19 août 2016, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA), étant rappelé que les fêtes ne s'appliquent pas à l'assistance administrative internationale en matière fiscale (art. 5 al. 2 LAAF en relation avec l'art. 22a al. 1 PA). Le recours répond en outre aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA) et l'avance de frais requise a été versée en temps voulu (art. 21 al. 3 PA).

E. 1.3

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 1.3 [décision attaquée devant le TF], A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 1.3 et A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 1.3). Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en

matière sur le recours.

E. 1.4.1

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n° 1146 ss).

E. 1.4.2

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition ; il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 12, 49 et 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 2011, p. 300 s.). 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 ; arrêt du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 1.4.2 avec les réf. citées [décision attaquée devant le TF] ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

E. 2.1.1

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 : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêt du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.1).

E. 2.1.2

Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur par échange de notes le 30 mars 2016 (ci-après : l'Accord 2014, RO 2016 1195, FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.1). La question de savoir si la demande d'assistance doit être examinée, en vertu de l'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014, à la lumière des dispositions modifiées du Protocole additionnel peut ainsi rester ouverte, puisque ces modifications concernent des points qui n'ont ni lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce, ni d'incidence sur le sort du recours (cf. arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1 et A-2317/2017 du 19 décembre 2017 consid. 3.1).

E. 2.2

La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (pour la version en vigueur avant la modification du 25 juin 2014, RO 2010 5683, 5688 s.), à savoir (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 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

E. 2.3.1

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 des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.3.1, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec les réf. citées). Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est ainsi la clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

E. 2.3.2

Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.3 [décision attaquée devant le TF] et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.2.1 [décision attaquée devant le TF] ; sur la condition de la bonne foi, consid. 2.4 ci-après). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; 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 (arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2 ; voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; voir encore arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.1.2 et A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.3.6 et 5.6 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018]).

E. 2.3.3

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-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêt du TF 2C_640/2016 du 18 décembre 2017 consid. 4.2.3 [destiné à la publication] ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2). 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 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2).

E. 2.4.1

Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) 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 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi 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, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.1 avec les réf. citées [décision attaquée devant le TF]).

E. 2.4.2

La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, 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 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.4), 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 avec les réf. citées ; arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3).

E. 2.5

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel ; ATF 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.3, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.3, A-2317/2017 du 19 décembre 2017 consid. 3.3, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.2 et A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF], A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.3, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF] et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3).

E. 2.6

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 (cf. art. 28 par. 2 CDI-F ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 [décision attaquée devant le TF], A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 [décision attaquée devant le TF]). 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 (arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 avec les réf. citées [décision attaquée devant le TF]).

E. 2.7

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (arrêts du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.2 [destiné à la publication] et 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.1 [décision attaquée devant le TF]).

E. 2.8

Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 2.3 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (cf. art. 28 par. 3 et 5 CDI-F ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

E. 3

En l'espèce, le recourant soulève plusieurs griefs. Le Tribunal administratif fédéral se concentrera, en premier lieu, sur la question d'une éventuelle violation de l'art. 7 let. c LAAF sous l'angle du respect du principe de la bonne foi.

E. 3.1

Dans son troisième et principal grief, le recourant soutient ainsi que la demande litigieuse viole l'art. 7 let. c LAAF. Les autorités françaises auraient en particulier utilisé des informations qui leur auraient été transmises par le biais d'une procédure d'entraide internationale en matière pénale pour justifier la demande d'assistance administrative. En outre, le principe de la spécialité serait également violé. Le recourant ne soutient en revanche pas - en tout cas pas d'une manière très explicite - qu'il aurait été identifié par l'autorité fiscale française grâce aux données volées en 2009 par Hervé Falciani à la filiale genevoise de la banque HSBC. La Cour estime néanmoins nécessaire de se saisir de cette question ici, et ce, en vertu du plein pouvoir de cognition dont elle dispose (consid. 1.4.2 ci-avant ; pour une cause similaire, arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 5.2).

E. 3.2

La Cour observe que le Tribunal fédéral a désormais rendu deux arrêts de principe sur les données volées dans le contexte des listings HSBC soustraits par Hervé Falciani (ATF 143 II 202 et 143 II 224). Dans l'un de ces arrêts, la Haute Cour a notamment retenu 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 (ATF 143 II 224 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, notamment dans le contexte de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (consid. 2.4 ci-avant). 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 (ATF 143 II 224 consid. 6.6 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 5.2.1.2). Ainsi, la question qui se pose dans le cas d'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. 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 ladite liste éveillent des soupçons d'infractions fiscales à son encontre. La jurisprudence fédérale ne saurait, en d'autres termes, être interprétée de manière à admettre que l'inscription sur la liste Falciani offrirait une sorte d'immunité à la personne concernée (arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 5.2.1.2).

E. 3.3.1

Le dossier contient, en l'occurrence, une mise en demeure datée du *** 2016 - soit ultérieure au dépôt de la demande d'assistance administrative par la DGFIP le *** 2015 (A.a ci-avant) - adressée par la DGFIP directement au recourant à son domicile en France (recours, pièce 6). Elle est également consécutive à deux demandes d'informations ou de justifications adressées au recourant les *** 2014 et *** 2015. Il ressort de ladite mise en demeure que le recourant a fait l'objet d'une mise en examen par G. _____, juge d'instruction au Tribunal ***, pour différents chefs d'accusation. Consécutivement, le « service » aurait sollicité un droit de communication auprès dudit Tribunal, aux fins de consulter le dossier d'instruction. En application de la législation interne, le Parquet aurait donné l'autorisation le *** 2014 à l'administration d'exercer son droit de communication, soit à une date antérieure au dépôt de la demande d'assistance litigieuse (A.a ci-avant). Il ressortirait en particulier de deux témoignages - ceux de H. _____ et I. _____ - que le recourant serait le bénéficiaire économique de la société C. Il résulterait également d'une audition de I. _____ que le recourant « faisait partie de la liste des clients de la société E. Il serait l'ayant droit économique de la société C. Holding basée *** titulaire de comptes *** (sic !) et auparavant à la HSBC » (recours, pièce 6, p. 3 ; cf. recours, pièce 10). La mise en demeure contient en outre les passages suivants : « Tous ces éléments viennent confirmer les informations recueillies à partir de l'exploitation des fichiers informatiques HSBC remis aux services de la DGFIP dans le cadre de l'exercice par l'administration fiscale de son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire et qui a permis de faire ressortir une liste de clients de la banque HSBC Private Bank (Suisse) SA, ainsi que le montant d'avoirs se rattachant à chacun d'entre eux » (recours, pièce 6, p. 4). On y apprend encore qu'« En effet, la procédure pénale susvisée a permis de révéler que, la totalité du portefeuille clients de la société E. créée en 2007 par J. _____ était composé d'évadés fiscaux venant en grande partie de France. A partir de 2009, K. _____ a pris la direction de E. _____ et mis en place un système de fraude fiscale reposant sur *** » (recours, pièce 6, p. 5). Ledit courrier conclut avec l'affirmation selon laquelle « il est démontré supra que A. _____ est l'ayant droit économique du compte C. Holding Group. Les éléments que vous avez produits dans votre réponse ne démontrent pas le contraire » (recours, pièce

6, p. 5).

E. 3.3.2

Le recourant produit également une autre pièce plus ancienne datée du *** 2013 concernant une procédure pénale diligentée contre la société E. (recours, pièce 8 ; dossier autorité inférieure, pièce 25). Elle concerne l'exécution partielle d'une commission rogatoire, par le Ministère public genevois, à la suite d'une demande du *** 2012 - complétée le *** 2012 - du juge G. _____ (cf. consid. 3.3.1 ci-avant). Ce document réserve expressément la condition de spécialité (consid. 2.6.2 ci-avant). La Cour reviendra sur ce document (consid. 4.2.1 ci-après). Un autre courrier du *** 2016, transmis de manière caviardée au Tribunal de céans, concerne encore une information du Ministère public ***, adressée à l'OFJ (recours, pièce 9). Les autorités judiciaires du Tribunal *** auraient ainsi possiblement violé le principe de spécialité autorisant l'administration fiscale française à lever copie de documents communiqués par les autorités pénales *** sous réserve du principe de spécialité. Cela dit, il ne ressort pas de ce document un quelconque lien avec les affaires pénales ou fiscales du recourant - il admet lui-même qu'il s'agit d'une affaire distincte (observations complémentaires, p. 5 et pièce 14) - celui-ci ayant du reste fait l'objet d'une mise en examen par un juge *** et non *** (consid. 3.3.1 ci-avant) ; il ne peut donc rien en tirer en sa faveur (cf. recours, p. 16 et pièce 9). Aussi, sous cet angle, les craintes d'une violation du principe de spécialité (consid. 2.6 ci-avant) demeurent-elles au stade de la conjecture toute générale (cf. arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 4.6.2) et elles sont de toute manière sans incidence sur le sort du recours au principal (consid. 3.3.3.4 ci-après).

E. 3.3.3.1

Dans un nouveau et plus récent courrier du *** 2016, également adressé au recourant, la DGFIP a entre autres choses récapitulé les faits à l'origine de l'affaire fiscale du recourant en France (recours, pièce 10). Il en ressort que, par courrier du *** 2009, le Procureur de la République de *** a communiqué à l'administration fiscale les informations sur la banque HSBC Private Bank SA (Suisse) recueillies à l'occasion d'une enquête judiciaire. On y apprend que, sur instruction de ce magistrat, les services français de la Gendarmerie nationale, chargés de l'enquête préliminaire, ont remis aux services de la DGFIP deux séries de fichiers informatiques. En particulier, la DGFIP indique qu'un procès-verbal daté du *** 2009, établi par la section de recherches de Paris de la Gendarmerie, relate la remise, à un représentant de la direction nationale d'enquête fiscale (DNEF), d'un CD-ROM intitulé « Extractions DB2 » contenant la copie des fichiers informatiques « saisis chez M. Falciani, ancien salarié de la banque HSBC ». L'analyse de la structure des différents fichiers et l'agrégation des données recueillies a permis d'identifier le recourant comme étant le « bénéficiaire d'un compte patrimonial ouvert en Suisse auprès de la banque HSBC Private Bank ». La DGFIP se fonde ainsi sur le montant maximal non-déclaré révélé par les investigations, soit *** USD (correspondant à *** Euros) en vue de fixer le rappel des droits de mutations à titre gratuit réclamés au recourant à hauteur de *** Euros.

E. 3.3.3.2

La DGFIP confirme, en outre, avoir exercé son droit de communication le *** 2014. Le « service » s'est ensuite rendu au Tribunal *** pour consulter le dossier d'instruction du Juge G. _____ et a obtenu la communication des éléments recueillis « dans le cadre de cette procédure pénale » (recours, pièce 10). Le procès-verbal d'interrogatoire de la septième

déposition de I. _____ du *** 2013, également produit par le recourant, se réfère à l'affaire Falciani en lien avec le recourant. Les passages sont en particulier les suivants : « Il [le recourant] est parti de HSBC au moment de l'affaire Falciani » et « Je vous décrit (sic !) le système qui a fonctionné jusqu'à l'affaire Falciani en 2009 » (recours, pièce 11, p. 3 s.). Au demeurant, la DGFIP accorde un crédit important aux déclarations de I. _____ et mentionne expressément que l'audition de celle-ci a permis de démontrer que le recourant aurait fait partie de la liste des clients de la société E. et serait désigné comme l'ayant droit économique de la société C. La DGFIP se réfère d'ailleurs expressément à ce procès-verbal d'interrogatoire établi par les autorités pénales françaises, à savoir ici la Direction centrale de la police judiciaire (en particulier réf. sous côte *** ; recours, pièce 10).

E. 3.3.3.3

Il appert que dès 2009, l'autorité fiscale française savait ou pouvait savoir, par la liste Falciani, que le recourant était l'ayant droit économique de la société C. pour un compte initialement ouvert auprès de la banque HSBC (consid. 3.3.1 et 3.3.3.1 ci-avant). La demande d'assistance administrative litigieuse n'a certes été déposée que le *** 2015 et visait la banque D. _____. auprès de laquelle le compte avait entretemps été transféré par le recourant. Entre la transmission de la liste Falciani en 2009 et le dépôt de ladite demande en 2015, l'autorité requérante a ainsi eu le temps de compléter les informations initiales dont elle disposait sur les affaires du recourant. Si, dans ce contexte, il n'est pas contesté que certaines informations provenant d'une source indépendante sont parvenues à la connaissance de l'autorité requérante ou ont pu confirmer des soupçons initiaux (cf. réponse, p. 6), force est néanmoins de constater que les données Falciani sont, à tout le moins indirectement, à la source du contrôle fiscal dont fait l'objet le recourant et, en particulier, de la demande d'assistance litigieuse.

E. 3.3.3.4

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. Au vu de cette issue, il n'est pas nécessaire d'examiner la pertinence des autres griefs du recourant.

E. 4

Cela étant, pour être complet, le Tribunal observe que, si par hypothèse, il avait fallu admettre avec l'autorité inférieure - qui avait d'abord émis certains doutes à cet égard (dossier autorité inférieure, pièce 18) - que la demande était uniquement fondée « sur des renseignements résultant d'informations provenant de procédures judiciaires menées en France et donc sur des renseignements indépendants de ce qui a pu être, éventuellement, transmis dans le cadre de l'entraide accordée par la Suisse » (réponse, p. 6 ; dossier autorité inférieure, pièce 19) 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. 4.1.1

En la matière, ledit principe ressort de 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 de 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 en principe 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 133 IV 40 consid. 4.1 126 II 316 consid. 2b, ATF 125 II 258 consid. 7a/aa, ATF 124 II 184 consid. 4b ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 6.1.1 ; 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 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 6.1.1 ; Laurent Moreillon, Entraide internationale en matière pénale, Commentaire romand, 2004, p. 137 n° 709).

E. 4.1.2

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, ATF 122 II 134 consid. 7c/aa, ATF 107 Ib 261 consid. 2 ; arrêt du TF 1A.272/1999, 1A-273/1999 du 17 janvier 2001 consid. 3b ; arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 6.1.2, A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 7.1.2 et 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 que 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, ATF 110 Ib 392 consid. 5b, 107 Ib 264 consid. 4b ; arrêt du TF 1A.59/2005, 1A.229/2004, 1A.230/2004, 1A.231/2004, 1A.232/2004 du 26 avril 2005 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 6.1.2). 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 TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 6.1.2, A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 5.3 et A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 13.3.2).

E. 4.1.3

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 ; cf. arrêt du TF 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 (arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 6.1.3 ; cf. arrêt du TAF A-7161/2009 du 22 août 2011 consid. 3.6.1).

E. 4.1.4

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 TF 1A.59/2005, 1A.229/2004, 1A.230/2004, 1A.231/2004, 1A.232/2004 du 26 avril 2005 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 6.1.4 ; Zimmermann, op. cit., p. 761 n° 732).

E. 4.2.1

En l'espèce, il ressort des éléments du dossier que le septième procès-verbal d'interrogatoire de I. _____ est intervenu dans le contexte d'une procédure pénale en cours en France engagée contre L. _____ et autres, pour « *** » (recours, pièce 11, p. 1 ; réf. de l'affaire pénale ***). Les mêmes chefs d'accusations sont portés à l'endroit du recourant, ce que lui rappelle la DGFIP, particulièrement en référence à l'affaire pénale *** (recours, pièce 10 : « par ailleurs il est rappelé que vous avez fait l'objet d'une mise en examen par G. _____, juge d'instruction ***, pour les chefs d'accusations suivants [...] »). Quant audit procès-verbal, il indique encore que l'interrogatoire de I. _____ est tenu en vertu et pour l'exécution d'une commission rogatoire interne délivrée par le G. _____ le *** 2012, soit un peu plus d'un mois après la demande initiale de commission rogatoire internationale adressée au Ministère public *** le *** 2012 (consid. 3.3.2 ci-avant). Tant le nom du recourant que celui de la société C. ressortent de l'exécution de cette commission rogatoire, dont le résultat a été transmis au Juge G. _____ le *** 2013 avec rappel exprès de la réserve de spécialité (consid. 3.3.2 ci-avant ; dossier autorité inférieure, pièce 25). Tenu le *** 2013, au surplus en référence à des « documents transmis par les autorités suisses » (recours, pièce 11, p. 1), il appert que ce sont ici des informations obtenues par la voie pénale qui ont permis de confirmer l'identification du recourant et de son lien avec la société C., tels qu'ils ressortaient toutefois déjà de la liste Falciani. Dans sa proposition de rectification fiscale du *** 2016, adressée au recourant, la DGFIP confirme au surplus que « tous les éléments recueillis dans le cadre de l'affaire pénale réf. *** viennent confirmer les informations obtenues à partir de l'exploitation des fichiers informatiques HSBC remis aux services de la DGFIP par le Parquet de *** qui a permis de faire ressortir une liste de clients de la banque HSBC Private Bank (Suisse) SA, ainsi que le montant d'avoirs se rattachant à chacun d'entre eux » (recours, pièce 10).

E. 4.2.2

En conséquence, si le droit de communication exercé par l'autorité requérante le *** 2014 (consid. 3.3.3.2 ci-avant) 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 du recourant, a pari pour formuler une demande d'assistance internationale en matière fiscale qui lui permettrait d'opérer ce redressement fiscal.

E. 4.2.3

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 conçues sur le Modèle OCDE (cf. consid. 2.6 ci-avant ; ég. Andrea Opel, Trau, schau, wem - Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr, in : Jusletter du 18 décembre 2017) - peut souffrir de rester ouverte ici compte tenu du fait que la demande d'assistance est irrecevable pour les motifs auparavant établis (cf. consid. 3.3.3.4 ci-avant). Il suffit ainsi de constater que le principe de la 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. 5

Vu les considérants qui précèdent, le recours est admis et la décision de l'AFC du 19 juillet 2016 annulée.

E. 5.1

Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA). En l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.-. Vu l'admission du recours, ils ne sont pas perçus. En conséquence, l'avance de frais de Fr. 5'000.- versée par le recourant lui sera intégralement restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour lui de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

E. 5.2

La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2). Il n'y a normalement pas de dépens pour la procédure administrative de première instance devant l'AFC en matière d'assistance administrative internationale (arrêts du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 5.2 [décision attaquée devant le TF] et A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 ; cf. ATF 132 II 47 consid. 5.2). En l'occurrence, le recourant n'a pas fourni de note d'honoraires (cf. art. 14 al. 1 FITAF). Selon la pratique du Tribunal, une telle note n'est pas collectée d'office (arrêts du TF 2C_730/2017 du 4 avril 2018 consid. 3.4 et 2C_422/2011 du 9 janvier 2012 consid. 2 ; arrêt du TAF A-7273/2015 du 3 décembre 2015 consid. 7 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n° 4.84). Il convient dès lors de fixer l'indemnité du mandataire du recourant sur la base du dossier (art. 14 al. 2 FITAF), selon la libre appréciation du Tribunal, étant précisé qu'une motivation sommaire à ce sujet est suffisante (arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 7.2.2 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n° 4.57). 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 FITAF). Dans la mesure où le recours est certes entièrement admis, mais principalement pour des motifs que le recourant n'a pas explicitement invoqués (consid. 3.3 ci-avant), il se justifie de lui allouer une indemnité de dépens réduite de Fr. 4'000.-, à charge de l'AFC.

E. 6

S'agissant finalement des voies de droit qui entrent ici en ligne de compte, il convient de se référer aux art. 83 let. h, 84a, 90 ss et 100 al. 2 let. b de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110). Par conséquent, le présent arrêt, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut-être attaqué par un recours

en matière de droit public, à condition qu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agisse pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF. Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Il revient au Tribunal fédéral de dire si les conditions de recevabilité du recours sont réunies. (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante).

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