

BVGer A-6037/2018 vom 9. Juni 2020

Bundesverwaltungsgericht, 2020-06-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6037_2018

FR: TAF A-6037/2018 du 9 juin 2020

IT: TAF A-6037/2018 del 9 giugno 2020

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1

Les états de fortune aux 1ers janvier des années (...) à (...).

E. 1.1

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAA n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

E. 1.2

Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA), dans le respect des formes requises (art. 52 PA), par le recourant qui dispose de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF), le recours est recevable, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur ses mérites.

E. 1.3

A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3). 2.

E. 2

Les relevés sur la période du (...) au (...), précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values).

E. 2.1

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; Moser/Beusch/Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd. 2013, p. 73 n. 2.149; Häfelin/Müller/Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n. 1146 ss).

E. 2.2

Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui

du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (Moor/Poltier, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss). 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; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3; Kölz/Häner/Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd. 2013, n. 1135).

E. 2.3.1

Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (cf., notamment, art. 19 PA cum art. 40 de la Loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273] ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 p. 485 ; arrêt du TF 2C_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3 ; Benoît Bovay, *Procédure administrative*, 2e éd. 2015, p. 240 s. ; Kiener/Rütsche/Kuhn, *Öffentliches Verfahrensrecht*, 2012, p. 168 ; Kölz/Häner/Bertschi, op. cit., p. 52 ; Moor/Poltier, op. cit., p. 298 s. ; René Rhinow et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 3e éd. 2014, n. 330 et n. 1001). Il n'est en ainsi pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.3 et A-5519/2012 précité du 31 mars 2014 consid. 2.2 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 3.141).

E. 2.3.2

Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle peut renoncer à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et 131 I 153 consid. 3 ; arrêts du TAF A-1357/2016 du 7 novembre 2017 consid. 2.3.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.2 ; A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.1 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 3.144 ; Clémence Grisel, *L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative*, thèse Fribourg 2008, n. 170). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d ; arrêt du TF 9C_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1).

E. 2.4.1

Compris comme l'un des aspects de la notion générale de procès équitable au sens de l'art. 29 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst., RS 101), le droit d'être entendu garanti au justiciable, en particulier, les droits de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3, 142 III 48 consid. 4.1.1, 141 V 557 consid. 3.1 et 135 I 279

consid. 2.3)

E. 2.4.2

Dans le contexte de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, l'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétisent le droit d'être entendu (arrêts du TAF A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 3.1.3 [décision attaquée devant le TF] et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 3.1).

E. 2.4.3

Le droit de faire administrer des preuves - qui constitue une facette du droit d'être entendu - suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits. L'art. 33 al. 1 PA dispose en effet que l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Conformément au principe de la libre appréciation des preuves (cf. supra consid. 2.3), l'autorité peut donc renoncer à l'administration de certaines preuves proposées sans violer le droit d'être entendu des parties (ATF 141 I 60, consid. 3.3, 136 I 229 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 3.1 et A-4089/2015 du 18 novembre 2016 consid. 5.2.2.3).

E. 2.4.4

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 135 I 187 consid. 2.2 et 126 I 19 consid. 2d/bb). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 135 I 279 consid. 2.6, 133 I 201 consid. 2.2, 118 Ib 111 consid. 4b et 116 Ia 94 consid. 2). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 et les références citées). 3. L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est 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 fiscales (ci-après : CDI CH-F, RS 0.672.934.91) ainsi que 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 ont été modifiées par un 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 les années postérieures à 2009.

E. 3

La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue.

E. 3.1

La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, 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-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2). Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'éléments à fournir est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

E. 3.2.1

Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-F, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêts du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements se conçoit comme la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, 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 ; peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

E. 3.2.2

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 en cause. Ainsi, 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. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine).

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 Protocole additionnel CDI CH-F; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF

2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1). L'interdiction des « fishing expeditions » comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable correspondent au principe de proportionnalité (voir art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.3, et parmi d'autres : arrêt du TAF A-5893/2017 du 8 octobre 2019 consid. 2.4). Cela étant, il n'est pas attendu de l'autorité requérante que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. parmi d'autres: arrêt du TAF A-7022/2018 du 30 juillet 2019 consid. 3.3).

E. 3.4.1

Le principe de la bonne foi s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités lors de l'application d'une CDI (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités; RS 0.111; 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).

E. 3.4.2

Dans le cadre des relations internationales, la bonne foi d'un Etat est toujours présumée. Cette présomption implique, dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, 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). En cas de doute sérieux, le principe de la bonne foi ne s'oppose toutefois 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-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.2, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3).

E. 3.4.3

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 en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1, 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 confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018]).

E. 3.5

Conformément au principe de spécialité (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-F), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande, pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (cf. arrêt du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). 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 (cf. parmi d'autres: arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6).

E. 3.6

L'Etat requérant doit respecter le 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 CDI CH-F), ce qui n'implique toutefois pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-2327/2017 du 21 janvier 2019 consid. 5.3.3). Le principe de subsidiarité est étroitement lié au principe de la confiance applicable dans les relations interétatiques (cf. ci-avant consid. 3.5.2). Ainsi, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou avoir procédé de manière conforme à la convention, il n'y a pas de raison - sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux - de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2). Le principe de la confiance ne s'oppose toutefois pas à ce que l'Etat requis, pris de doutes sérieux quant au respect du principe de subsidiarité, demande un éclaircissement à l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

E. 3.7

Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. Dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, 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 de la pertinence vraisemblable (cf. art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-F ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

E. 4

En l'espèce, la Cour se penchera en premier lieu sur le grief d'ordre formel soulevé par le recourant (consid. 4.1 ci-après), avant d'examiner la forme de la demande (consid. 4.2 ci-après). Enfin, elle traitera au regard des griefs invoqués par le recourant, les conditions matérielles de l'assistance administrative (consid. 4.3, et 4.4 ci-après).

E. 4.1.1

Par un premier grief, le recourant fait valoir que son droit d'être entendu n'aurait pas été respecté dans le cadre de la procédure d'assistance administrative litigieuse. Cette violation découlerait de l'absence d'investigations de la part de l'autorité inférieure quant au respect des principes de subsidiarité et de spécialité par l'autorité requérante. Il aurait appartenu à l'AFC de clarifier ces questions en sollicitant de la DGFIP des précisions, notamment au sujet des moyens utilisés pour obtenir les renseignements demandés à l'Etat requis et des années visées par la demande d'assistance. Faute d'avoir procédé aux mesures d'instruction sollicitées par le recourant, l'autorité inférieure aurait ainsi violé le droit d'être entendu de celui-ci.

E. 4.1.2

Le droit d'être entendu garantit notamment au justiciable, le droit de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision. Bien qu'il comprenne le droit pour l'intéressé d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, ce droit n'empêche cependant pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. supra consid. 2.3.2). La Cour rappelle que

dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la bonne foi de l'Etat requérant est présumée et que cette présomption implique que les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. supra consid. 3.4.2). Ainsi 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, sauf s'il existe un doute sérieux.

E. 4.1.3

En l'espèce, comme cela est exposé dans les considérants qui suivent (cf. infra consid. 4.3 et 4.4), aucun élément ne permettait de remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante quant au respect des principes de subsidiarité et de spécialité. Il n'existait dès lors aucun motif pour l'autorité inférieure de chercher à clarifier la question du respect de ces principes en procédant à de nouvelles mesures d'instruction. En particulier, contrairement à ce que prétend le recourant, il n'apparaissait nullement utile d'interpeller l'autorité requérante au sujet des moyens utilisés pour obtenir les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance. S'agissant de la période fiscale, l'autorité inférieure a, suite à la proposition de rectification fiscale visant le recourant et portant sur les années (...) et (...), interpellé l'autorité requérante qui lui a confirmé l'exactitude des années visées par la demande (cf. supra Faits C.d et C.e). Force est ainsi de constater que si l'autorité inférieure s'est abstenue de procéder à certaines mesures d'instructions requises par le recourant, c'est que les preuves administrées lui avaient déjà permis d'établir un état de fait suffisamment clair pour former sa conviction et que cette dernière n'était pas susceptible d'être remise en cause par dites mesures. Partant, le droit d'être entendu du recourant n'a pas été violé.

E. 4.1.4

Il découle de ce qui précède que le grief est rejeté

E. 4.2

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 des personnes visées par le contrôle mené par l'autorité requérante, le nom du détenteur d'informations, la période visée par la demande, l'objectif fiscal fondant la demande ainsi que la description des renseignements demandés.

E. 4.3.1

Au moyen d'un second grief, le recourant allègue en substance que les principes de subsidiarité et de la pertinence vraisemblable ne seraient pas respectés. A l'appui de son argument, il avance que seules les années (...) et (...) auraient été visées par le contrôle fiscal dont il faisait l'objet au moment du dépôt de la demande. Les autres années visées par la demande d'assistance administrative, soit les années (...) à (...), n'auraient fait l'objet d'aucune demande de renseignements préalable auprès du recourant, de sorte que les moyens de collecte du renseignements n'auraient pas été épuisés pour cette période fiscale. Par ailleurs, les renseignements requis relatifs à cette période ne seraient vraisemblablement pas pertinents, compte tenu de l'absence de contrôle portant sur ces années. Enfin, le contrôle fiscal à son endroit relatif aux années (...) et (...) s'étant conclu par une reprise à la laquelle il aurait consentie, la demande d'assistance litigieuse serait devenue sans objet.

E. 4.3.2

A titre liminaire, il convient de relever que les principes de subsidiarité et de la pertinence vraisemblable visent des objectifs distincts (cf. pour plus de détails ATF 144 II 206 consid. 3.3.3 ; cf. également T. de Mitri, *Entraide administrative: principe de subsidiarité en cas d'accord avec le sc étranger*, in *Novità fiscali 2019*, p. 158). En effet, tandis que le principe de subsidiarité vise à vérifier si l'Etat requérant a épuisé ses sources habituelles de renseignements avant de solliciter l'assistance administrative d'un autre Etat, le principe de la pertinence vraisemblable a quant à lui pour but de circonscrire l'assistance administrative aux seuls renseignements matériels qui sont vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne de l'Etat requérant. Ainsi, il y a lieu d'examiner le respect de ces principes successivement.

E. 4.3.3

Selon le principe de subsidiarité, l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu - sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux - de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité. A cet égard, le Tribunal de céans a eu l'occasion de préciser qu'une telle déclaration couvre en principe l'entier de la période concernée par la demande d'assistance (Arrêt du TAF A-5893/2017 du 8 octobre 2019 consid. 3.2.2). Par ailleurs, le respect du principe de subsidiarité s'examine au moment de la formulation de la demande, de sorte qu'il n'est pas remis en cause si le contribuable visé par la demande d'assistance administrative décide, alors que la procédure d'assistance est pendante, de transmettre, spontanément ou sur la base d'une convention, à l'autorité requérante des informations qui correspondent aux renseignements requis (ATF 144 II 206, consid. 3.3.4 ; arrêt du TAF A-5893/2017 du 8 octobre 2019 consid. 3.2.3). En l'espèce l'autorité requérante a indiqué dans le courrier d'accompagnement de ses demandes que « les moyens de collecte du renseignement, prévus par notre procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés ». Elle a en outre mentionné dans les demandes (cf. rubrique 12, let. d) avoir utilisé « tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées ». Ces déclarations reviennent en substance à affirmer que le principe de subsidiarité a été respecté, et ce, pour l'entier de la période concernée par la demande. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance, la Suisse ne saurait remettre en cause ces déclarations sur la base des allégations du recourant. En effet, c'est en vain que le recourant invoque sa coopération au contrôle fiscal portant sur les années (...) et (...) le visant, dans la mesure où celle-ci n'est intervenue que postérieurement au dépôt de la demande d'assistance litigieuse et que le respect du principe de subsidiarité s'examine au moment de la formulation de la demande. Pour ce qui concerne les années (...) à (...), il convient de relever que demander directement au contribuable visé de lister les comptes qu'il détient à l'étranger - comme l'aurait souhaité le recourant, d'après lequel ce moyen n'aurait pas été mis en oeuvre - ne constitue qu'un moyen parmi d'autres d'essayer d'obtenir ces renseignements. Qui plus est, il s'agit d'un moyen n'offrant aucune garantie de crédibilité, ni d'exhaustivité. Ainsi, lorsque le contribuable est soupçonné par l'Etat requérant de n'avoir pas déclaré correctement la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger et qu'il a déjà été interrogé au sujet de la période fiscale faisant l'objet d'un contrôle, comme c'est le cas en l'occurrence, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au

préalable au contribuable concerné pour les années antérieures à celles visées par le contrôle (dans ce sens, arrêt du TAF A-5648/2014 du 12 février 2015, consid. 7). Cela a pour conséquence qu'il n'y a pas lieu en l'espèce d'établir si une demande de renseignements relative à la période allant de (...) à (...) a été adressée au recourant préalablement au dépôt de la demande d'assistance. Il n'y a ainsi pas lieu de s'écarter des déclarations de l'autorité requérante qui affirme en substance avoir respecté le principe de subsidiarité.

E. 4.3.4

L'assistance administrative n'est accordée qu'à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. supra consid. 3.2.1). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées étant en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, l'Etat requis se borne à un contrôle de plausibilité et ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. supra consid. 3.2.2.). A cet égard, procéder à une analyse textuelle d'un document mettant prétendument fin au litige fiscal dans l'Etat requérant pour en déterminer la portée juridique et conclure que la demande n'a plus d'intérêt pour l'autorité requérante revient à remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante dans ses déclarations, sur la base d'une analyse de la situation juridique française qui outrepassa le cadre de l'examen de la pertinence vraisemblable (ATF 144 II 206, consid. 4.6).

E. 4.3.5

D'après le recourant, le fait qu'il ferait l'objet d'un contrôle fiscal uniquement pour les années (...) et (...) et que celui-ci aurait donné lieu à une décision de reprise définitive auraient vidé la demande d'assistance litigieuse de son objet, en ce sens que la pertinence vraisemblable des renseignements requis ferait désormais défaut pour l'ensemble de la période visée par la demande. C'est le lieu de rappeler que l'autorité requérante jouit d'une présomption de bonne foi applicable aux déclarations qu'elle fait à l'autorité requise. En l'occurrence, l'autorité requérante a indiqué comme période visée par sa demande celle allant du 1er janvier (...) au 1er janvier (...). Suite à la proposition de rectification adressée au recourant (cf. supra Faits C.d), l'autorité inférieure a encore sollicité et obtenu de la part de la DGFIP une confirmation de l'exactitude de la période visée par la demande ainsi que de l'absence de prescription. Il n'y a donc pas lieu, à moins que celles-ci puissent être immédiatement réfutés en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes, de remettre en cause les déclarations de l'autorité requérante qui affirme en substance que les renseignements qu'elle requiert lui sont utiles. Premièrement, force est de constater que la demande d'assistance ne vise pas uniquement les années qui faisaient l'objet du contrôle ayant donné lieu à la rectification, mais aussi les années (...) à (...). A cet égard, le Tribunal constate que les pièces fournies par le recourant ne font qu'état de l'existence d'un contrôle fiscal portant sur les années (...) et (...) sans permettre d'exclure l'existence d'un contrôle portant sur les autres années. En effet, dans la correspondance produite, le conseil français du recourant ne fait que demander si une demande de renseignements portant sur les années (...) à (...) a été expédiée à son ancienne adresse professionnelle (Observations spontanées du 28 janvier 2019, Pièce 9), question à laquelle la DGFIP a répondu par la négative (Observations spontanées du 28 janvier 2019, Pièce 10). Cela ne revient pas à demander si le recourant fait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur les années (...) à (...) et ne permet donc pas d'écarter la possibilité que le recourant fasse l'objet dans l'Etat requérant d'un tel

contrôle. Pour cette raison déjà la demande n'apparaît pas comme dénuée de pertinence. En second lieu, il n'appartient ni à l'autorité inférieure, ni au Tribunal de céans d'examiner la proposition de rectification au regard du droit interne français et de conclure que la demande n'a pas d'intérêt pour l'autorité requérante. D'une part, l'Etat requérant n'a ni les moyens matériels ni la compétence formelle de se prononcer sur les conséquences de la rectification fiscale intervenue pour la procédure interne. D'autre part, cela reviendrait à remettre en cause de manière inadmissible la bonne foi de l'autorité requérante qui, nonobstant la rectification, a confirmé en substance que l'ensemble des renseignements requis dans sa demande lui sont toujours utiles (cf. supra Faits C.e). Par surabondance, la Cour de céans remarque que c'est sur la base des renseignements fournis par le recourant que l'autorité fiscale française a proposé la rectification (cf. Proposition de rectification, p. 6). Dite rectification repose sur l'hypothèse que le recourant a produit la totalité des documents bancaires relatifs aux années (...) et (...) et ne revêt ainsi pas un caractère définitif, en ce sens qu'elle reste susceptible d'être complétée en fonction des réponses aux demandes d'assistance (cf. Proposition de rectification, p. 4 et 5). Dans pareilles circonstances, la jurisprudence a considéré que la pertinence vraisemblable des renseignements requis ne disparaît pas du fait de la rectification fiscale intervenue (ATF 144 II 206 consid. 4.5 ; arrêt du TAF A-2217 et 2188/2018 du 28 janvier 2020, consid. 6.2.2.2). Compte tenu de ce qui précède, la proposition de rectification invoquée ne remet pas en cause la pertinence vraisemblable des renseignements requis.

E. 4.3.6

Les principes invoqués n'étant pas violés, il convient de rejeter le grief y afférent.

E. 4.4.1

Dans un dernier grief, le recourant soutient que la demande de la DGFIP ne respecterait pas le principe de spécialité. D'après lui, il existerait un risque que les informations requises soient utilisées à d'autres fins que celles évoquées dans la demande. Ce risque résulterait d'éléments permettant de faire douter de la bonne foi de l'autorité requérante dans le cadre de la procédure d'assistance litigieuse. D'une part, la DGFIP aurait indiqué de manière erronée que le recourant faisait l'objet d'une instruction judiciaire car aucune enquête pénale ne le viserait directement. D'autre part, l'autorité fiscale française n'aurait fourni aucune information quant à la provenance des renseignements ayant conduit à la demande d'assistance. Il ne serait ainsi pas exclu que ceux-ci aient été obtenus auprès de l'autorité pénale et que les informations demandées à l'AFC soient, une fois obtenues, transmises à cette même autorité. Pareilles circonstances auraient dû amener l'autorité requise à demander des éclaircissements à l'autorité requérante. Enfin, l'échec de la commission rogatoire dans le cadre de l'enquête pénale visant la société D. _____ renforcerait encore le risque que l'autorité requérante transmette les renseignements obtenus par le biais de l'assistance administrative à l'autorité pénale française.

E. 4.4.2

En vertu du principe de spécialité (cf. supra consid. 3.5), l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande et pour les faits décrits dans celles-ci. Il convient de rappeler que les Etats sont présumés agir de bonne foi (cf. supra consid. 3.4.2), de sorte que l'autorité requise peut partir du principe que l'Etat requérant respectera le principe de spécialité, sans qu'une garantie expresse de celui-ci à cet égard ne soit nécessaire. Si

toutefois l'autorité requérante fait une déclaration contenant une telle garantie, celle-ci lie le Tribunal dans la mesure où elle ne peut pas immédiatement être réfutée en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (cf. supra consid. 3.4.3). Cela étant, rien ne s'oppose, en cas de doute sérieux reposant sur des éléments établis et concrets, à ce que l'autorité requise demande des éclaircissements à l'autorité requérante (cf. supra consid. 3.4.2).

E. 4.4.3

En l'espèce, la DGFIP a expressément déclaré dans la note d'accompagnement de ses demandes du (...) que celles-ci étaient effectuées « conformément aux termes de la convention ». Cette formule inclut, dans le cas présent, la garantie que le principe de spécialité sera respecté. Dès lors, et ce conformément au principe de la confiance, à moins que cette déclaration ne soit immédiatement réfutable, elle ne saurait être remise en cause par l'Etat requis. S'agissant de l'indication prétendument erronée dont se prévaut le recourant, force est de constater que le recourant n'amène aucun élément qui permettrait de faire douter de son implication dans la procédure pénale telle qu'invoquée par l'autorité requérante dans la demande d'assistance. En revanche, l'arrêt du TPF, qui d'après A. _____ aurait été rendu sur son recours, semble corroborer l'affirmation de l'autorité requérante, en ce sens que le recourant dans cette affaire était visé par une enquête pénale en France pour des faits similaires à ceux faisant l'objet de la procédure pénale invoquée par la DGFIP (cf. arrêt du TPF RR.2018.209 du 30 octobre 2018, Faits A). Quoiqu'il en soit, le Tribunal de céans peine à suivre le raisonnement du recourant sur les conséquences à tirer de cette prétendue erreur. En l'occurrence, si comme le recourant le prétend, il n'est pas visé par la procédure pénale invoquée par la DGFIP, il semble plutôt que cela anéantisse le risque que les informations obtenues dans le cadre de l'assistance administrative soient transmises à l'autorité pénale pour être utilisées à son encontre dans le cadre de cette procédure qui précisément ne le viserait pas. Une violation du principe de spécialité ne serait ainsi guère imaginable. En conséquence, force est ainsi de constater que cette prétendue erreur - qu'elle soit avérée ou non - ne permet pas de renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérante quant au respect du principe de spécialité. Le recourant prétend par ailleurs que l'annulation de la décision du Ministère public valaisan octroyant l'entraide en matière pénale à la France (cf. Faits C.c) concrétiserait le risque que les renseignements soient transmis à l'autorité pénale. En l'occurrence, dans l'arrêt rendu - selon A. _____ - sur son recours, le TPF a retenu que les éléments présentés dans la commission rogatoire n'étaient pas suffisants pour admettre une escroquerie fiscale et a renvoyé la cause à l'autorité d'exécution pour que celle-ci sollicite de l'autorité pénale française des renseignements complémentaires concernant cette infraction (cf. arrêt du TPF RR.2018.209 du 30 octobre 2018, consid. 3). Le Tribunal de céans relève qu'une telle décision ne met pas nécessairement un terme à la procédure d'entraide puisque si l'autorité requérante complète sa requête, une nouvelle décision sera rendue par l'autorité d'exécution. Il n'est ainsi à ce stade pas encore exclu, à condition que la requête soit complétée à satisfaction de l'Etat requis, que l'entraide judiciaire soit finalement octroyée à l'Etat requérant. En tout état de cause, l'issue de la procédure d'entraide en matière pénale est dans le cas présent inconnue et peut souffrir de le rester. En effet, même lorsque la demande d'entraide pénale se solde finalement par un refus de l'Etat requis, cela ne permet pas en tant que tel de renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant quant au respect du principe de spécialité dans le cadre de la procédure d'assistance administrative. Enfin, le recourant fonde en partie ses craintes quant au non-respect du principe de spécialité sur la source des informations qui

auraient conduit à la demande. En premier lieu, la CDI CH-F n'impose nullement à l'autorité requérante d'indiquer l'origine des soupçons fondant sa demande, si bien que le simple fait que l'autorité requérante n'expose pas comment elle est entrée en possession de telles informations ne saurait remettre en cause sa bonne foi. En second lieu, il convient de relever que, appliqué dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, le principe de spécialité a pour but de s'assurer que les informations transmises ne soient pas utilisées par l'autorité requérante à d'autres fins que celles évoquées dans la demande. Il ne vise pas à vérifier, en amont, que les informations sur lesquelles l'autorité requérante base sa demande ont été obtenues sans violation d'un éventuel principe de spécialité applicable sur le plan interne. La question de la source des informations n'a ainsi pas à être résolue dans le cadre du présent litige, dans la mesure où même si c'était effectivement des informations fournies par l'autorité pénale française qui avait conduit la DGFIP à déposer la demande litigieuse, cela ne serait pas constitutif d'une violation du principe de spécialité au regard de la convention ici applicable et ne permettrait ainsi pas de remettre en cause la bonne foi de l'Etat requérant dans ses relations avec la Suisse. Par surabondance, on soulignera qu'il n'est en l'espèce pas question - le recourant ne le prétend d'ailleurs pas - d'une requête déposée par l'Etat français sur la base de données volées. De même, il se s'agit pas d'une demande fondée « sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse » au sens de l'art. 7 let. c LAAF.

E. 4.4.4

Au vu des considérants qui précèdent, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a retenu qu'aucun élément ne permettait de remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante quant au respect du principe de spécialité. Le grief du recourant étant mal fondé, il convient de le rejeter.

E. 4.5

Compte tenu des considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

E. 5.1

Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent à 5'000 francs (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance frais déjà versée du même montant.

E. 5.2

Vue l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et 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 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de 10 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.)

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