



## Arrêt du 14 novembre 2018

---

Composition

Pascal Mollard (président du collège),  
Sonja Bossart Meier, Daniel Riedo, juges,  
Alice Fadda, greffière.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maître Dominique Morand, Oberson Abels SA,  
recourant,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,  
autorité inférieure.

---

Objet

Assistance administrative (CDI-F).

**Faits :****A.**

Le [...], la Direction générale des finances publiques française (ci-après : « autorité requérante ») adressa à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : « AFC » ou « autorité inférieure »), sur la base de 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-F, RS 0.672.934.91), tel que modifié par l'Avenant du 27 août 2009 (ci-après : Avenant ; RO 2010 5683), une demande d'assistance administrative concernant des « contribuables mentionnés » – dont A.\_\_\_\_\_ – sur des listes annexées à la demande. La demande précise que ce dernier n'est pas résident français mais mentionne une adresse à [...] en France (ci-après : « recourant »). La demande concerne l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les bénéfices des années 2010 et 2011, ainsi que l'impôt sur la fortune des années 2010 à 2012.

**B.**

Dans sa demande, l'autorité requérante exposa que les contribuables visés faisaient l'objet d'un contrôle fiscal ouvert sur la base d'informations que lui avaient transmises les autorités judiciaires françaises. Il en ressortait qu'ils avaient été en relation d'affaires avec la banque « B.\_\_\_\_\_ AG [...] » (ci-après : « banque ») et que des transferts d'argent avaient été effectués sur des comptes bancaires ouverts en Suisse et non déclarés en France. Or, les résidents fiscaux français ont l'obligation de déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger, ceux sur lesquels ils détiennent une procuration, ainsi que les revenus de source française ou étrangère et le patrimoine situé en France et à l'étranger ; quant aux non-résidents, ils sont tenus de déclarer les revenus de source française.

L'autorité requérante souhaita dès lors obtenir des renseignements au sujet des comptes bancaires ouverts auprès de la banque en Suisse, dont les contribuables mentionnés dans ces listes étaient directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayants droit économiques, ainsi que ceux pour lesquels ils disposaient d'une procuration (à savoir les formulaires A, les relevés de fortune et les relevés de compte faisant apparaître tous les mouvements). S'agissant des personnes non-résidentes fiscales en France au cours des périodes visées, la communication des informations bancaires *pouvait* être limitée aux seuls flux de source française.

**C.**

Déférant à une ordonnance de production de l'AFC, la banque transmet informations demandées le 7 février 2014. Par courrier du 11 février 2014, A. \_\_\_\_\_ indiqua que toute notification dans le cadre de la présente procédure pouvait lui être adressée à son adresse en Suisse. Par courrier du 5 août 2014, l'AFC lui notifia les informations telles qu'elle envisage de les transmettre aux autorités compétentes françaises en lui impartissant un délai de quinze jours pour prendre position par écrit. Par courrier du 22 août 2014, l'AFC reçut un pouvoir désignant Maître Dominique Morand pour représenter les intérêts de A. \_\_\_\_\_ dans le cadre de la présente procédure. Dans ce contexte, Maître Dominique Morand indiqua ne pas s'opposer à la transmission des informations aux autorités françaises dans la mesure où certaines adaptations étaient acceptées.

**D.**

En date du 23 septembre 2014, l'AFC transmet à Me Dominique Morand une nouvelle lettre d'information prenant en considération certains arguments présentés. Le 2 octobre 2014, ce dernier contacta l'AFC et confirma par email qu'il contestait le tableau récapitulatif des flux de source française figurant dans le courrier du 23 septembre 2014 et demanda à l'AFC de bien vouloir réexaminer sa position sur certains éléments

Par email du 3 octobre 2014, l'AFC informa Me Dominique Morand qu'elle ne pouvait entrer en matière sur les changements demandés. Lors d'une conférence téléphonique organisée en date du 6 octobre 2014, ce dernier indiqua à l'AFC qu'il maintenait sa position et qu'il s'opposait dès lors à la transmission des informations telles qu'exposées dans le courrier du 23 septembre 2014.

**E.**

Par décision finale du 14 octobre 2014, l'AFC accorda l'assistance administrative à la France et décida de lui transmettre les informations demandées. Dans la mesure où A. \_\_\_\_\_ n'est pas considéré comme un résident fiscal en France pour la période visée par la demande, la communication des informations bancaires fut limitée aux seuls flux de source française.

Suite au recours du 17 novembre 2014 sollicitant entre autres, principalement l'annulation la décision attaquée et le rejet de la demande d'assistance, et, subsidiairement la limitation de la transmission à l'autorité requérante française strictement au tableau des revenus dûment modifié sur la base des changements requis par le recours, le Tribunal de céans rendit

un arrêt A-6707/2014 du 24 novembre 2015 (ci-après : « arrêt A-6707/2014 ») annulant la décision citée.

#### **F.**

Dans une cause parallèle, le Tribunal fédéral (ci-après : « TF ») rendit l'arrêt 2C\_893/2015 du 16 février 2017 (notifié le 7 mars 2017 ; publié aux ATF 143 II 202) admettant le recours alors déposé par l'AFC contre l'arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015.

#### **G.**

Le recours de l'AFC contre l'arrêt A-6707/2014 fut admis par arrêt du TF 2C\_1101/2015 du 29 mars 2017, annulant partiellement l'arrêt attaqué et renvoyant la cause au Tribunal administratif fédéral (ci-après : « TAF ») pour une nouvelle décision dans le sens des considérants.

#### **H.**

Le recourant, persistant dans ses conclusions, s'est déterminé sur une problématique relative au principe de spécialité soulevée par l'AFC le 12 mai 2017. Sur décision incidente du Tribunal, le 23 août 2017, l'AFC a remis au recourant une copie de diverses correspondances échangées avec l'autorité requérante et l'OCDE entre le 1er septembre 2016 et le 11 juillet 2017. Le recourant s'est déterminé sur la documentation reçue le 3 octobre 2017.

Les autres faits seront repris, en tant que besoin, dans les considérants qui suivent.

### **Droit :**

#### **1.**

##### **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]).

**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 1<sup>er</sup> février 2013. La demande d'assistance litigieuse, déposée le

[...], entre ainsi dans le champ d'application de la LAAF (cf. art. 24 LAAF a contrario).

Comme le Tribunal fédéral l'a déjà relevé, la LAAF a été conçue et voulue comme une loi d'exécution des conventions contre les doubles impositions et des autres conventions internationales qui prévoient un échange de renseignements en matière fiscale. Elle tend avant tout à fixer la procédure à suivre pour mettre en œuvre lesdites conventions (cf. sur cette question l'ATF 143 II 136 consid. 4.1 à 4.4). Les définitions matérielles que cette loi contient n'ont donc de portée que dans la mesure où elles viennent concrétiser les dispositions conventionnelles applicables dans le cas d'espèce (cf. même arrêt consid. 4.4 ; ATF 143 II 224 consid. 6).

**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).

**1.4** Pour le surplus, déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), par le destinataire de la décision litigieuse lequel possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA ; cf. pour la qualité pour recourir d'un ayant droit économique ATF 139 II 404 consid. 2), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

## **2.**

**2.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., Bâle 2013, ch. 2.149, p. 73 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., Zurich/St-Gall 2016, ch. 1146 ss).

**2.2** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

**2.3** Si le Tribunal fédéral admet un recours, il statue lui-même sur le fond ou renvoie l'affaire à l'autorité précédente pour qu'elle prenne une nouvelle

décision. Il peut également renvoyer l'affaire à l'autorité qui a statué en première instance (cf. art. 107 al. 2 LTF).

Dans un tel cas, l'autorité à laquelle la cause est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-7160/2015 du 21 décembre 2016 consid. 2.2.2). Ceci vaut tant pour les points concernés et non concernés par le renvoi (ULRICH MEYER/JOHANNA DORMANN, in : Niggli/Uebersax/Wiprächtiger [ed.], Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2<sup>e</sup> ed., 2011, n°18 ad art. 107; BERNARD CORBOZ, Commentaire de la LTF, 2e éd. 2014, n° 26 f ad art. 107).

### **3.**

**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 TAF A-2122/2016 du 31 janvier 2017 consid. 4.2). Tout traité en vigueur lie les parties selon l'article 26 CV et elles se doivent de l'exécuter de bonne foi (*pacta sunt servanda*). Il s'agit ainsi de s'assurer à chaque application d'une convention internationale qu'elle respecte le principe de la bonne foi ainsi que l'objet et le but du traité. Chaque partie peut attendre de l'autre qu'elle se comporte dans le respect de ces principes (cf. ATF 140 II 167 consid. 5.5.2, 139 II 404 consid. 7.2.1). Selon l'article 31 par. 1 CV, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but (ATF 141 II 447 consid. 4.3.1 ; arrêt du TF 2C\_498/2013 du 29 avril 2014 consid. 5.1 ; ATAF 2010/7 consid. 3.5 ; arrêts du TAF A-4143/2015 du 27 juin 2016 consid. 2.1, A-155/2015 du 22 juin 2015 consid. 4.1).

**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 TAF A-8400/2015 du 21 mars 2016 consid. 2.1.1, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 1.4.1), ce qui est le cas de la France qui n'a pas adhéré à la CV.

#### **4.**

**4.1** L'assistance administrative avec la France est actuellement régie par l'art. 28 CDI-F, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le chiffre XI du Protocole additionnel de cette même convention (publié au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683 qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. art. 11 al. 3 de l'Avenant du 27 août 2009).

Pour être complet, il sied encore de signaler que le chiffre XI du Protocole additionnel a été modifié par un Accord du 25 juin 2014 (cf. RO 2016 1195) concernant uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant.

**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).

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

##### **4.3.1**

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 interne des Etats contractants. Les renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents ne sont pas transmis par l'AFC (art. 17 al. 2 LAAF). La jurisprudence a eu l'occasion de circonscrire la notion de vraisemblable pertinence commune aux CDI conçues sur le Modèle de l'OCDE (cf. arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.1,

A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.1.1 et les nombreuses références citées), comme l'est la CDI-F. La condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un contrôle de plausibilité (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1).

**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 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2 et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3). Cela étant, il n'est pas attendu de l'autorité requérante que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3 et A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.5.1). En outre, suivant les circonstances, l'autorité requérante peut déposer une demande sans indiquer de numéro de compte mais seulement le nom des banques à interroger (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3, A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 11.4).

**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 TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1). A cet égard, il est admis que – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – la déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats, qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne (ATF 144



II 2016 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.3).

#### 4.3.4

Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 144 II 206 consid. 4.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêts du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4.2, 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3 et 7.2, arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.1, A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.3, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C\_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. 7 let. c LAAF). A suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes *effectivement* punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci de la Suisse* (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6).

### 4.3.5

**4.3.5.1** Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (voir art. 28 par. 2 CDI-F et arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 3.3 ; en matière d'entraide internationale en matière pénale [Rechtshilfe], voir art. 67 al. 1 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale [loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP, RS 351.1] et arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3, A-8275/2015 du 29 août 2016 consid. 6.1.1 et 6.1.4 ; DANIEL HOLENSTEIN, in : Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n. 258, 262 et 266 ad art. 26 MC OCDE ; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4e éd. 2014, p. 732 n. 761).

**4.3.5.2** La violation prétendue du principe de spécialité par l'Etat requérant, soulevée en tant que grief d'ordre général, peut être invoquée, conformément en particulier à l'art. 71 PA, auprès du Département fédéral suisse compétent, qui demandera des explications à l'Etat concerné (ATF 121 II 248 consid. 1c ; décision du Département fédéral de justice et police du 21 juillet 1997, JAAC 62.24 consid. 3.2 et 4 ; ZIMMERMANN, op. cit., p. 756 n. 728 ; ALEXANDER M. GLUTZ VON BLOTZHEIM, Die spontane Übermittlung – Die unaufgeforderte Übermittlung von Beweismitteln und Informationen ins Ausland gemäss Art. 67a IRSG, 2010, p. 214) ou devant les autorités de l'Etat requérant (arrêt du TAF A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 6.2 et 7.3.1 ; ZIMMERMANN, op. cit., p. 763 n. 732 ).

### 4.3.6

**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 TF 2C\_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1 et 2C\_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

**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 TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). En effet, le respect des prescriptions du droit de procédure de l'Etat requérant est un point qui concerne essentiellement celui-ci (cf. arrêt du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 et A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (cf. arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Cela vaut par exemple pour les questions de délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales qui doivent être tranchées, le cas échéant, par ses autorités (arrêts du TF 2C\_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5, 2C\_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7 ; arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 13.1 s.), et pour les questions de droit de procédure étranger (arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

## 5.

En l'espèce, le Tribunal doit examiner les conditions de l'assistance administrative ainsi que les griefs du recourant dans la mesure où ceux-ci n'ont pas déjà été traités par le Tribunal fédéral dans sa décision de renvoi. Dans ce cadre, l'objet du litige se circonscrit à la question de savoir si l'assistance peut être octroyée au sujet du recourant et, dans ce contexte, si l'AFC peut transmettre aux autorités compétentes françaises les informations demandées, reçues du détenteur d'information, la banque en Suisse.

Dans la mesure où l'autorité requérante ne considère pas le recourant comme un résident fiscal en France pour la période visée, la demande ne concerne que la communication des informations bancaires relatives aux seuls flux de source française. En d'autres termes, l'autorité requérante

cherche à vérifier si le recourant peut faire l'objet d'un assujettissement limité en France.

## 6.

Le recourant conteste en premier lieu que les conditions formelles de l'assistance administrative soient remplies.

A cet égard, le Tribunal constate que sur le plan formel, la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom du recourant, sa date de naissance ainsi que son ancienne adresse en France, ce qui a néanmoins permis de l'identifier clairement (ch. 2 de la demande et Annexe) ; la période visée par la demande (ch. 4), soit les années 2010 à 2012 ; la description des renseignements demandés (ch. 6) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 4 et 5), soit l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune (ch. 4) ainsi que le nom de la banque détentrice des documents demandés (ch. 3). La demande remplit dès lors toutes les conditions de forme prévues par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

Certes, la demande porte en effet sur un grand nombre de personnes qui seraient toutes concernées par le même type de situation. Toutefois, et contrairement à ce que prétend le recourant, il ne s'agit pas là d'une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF, mais bien d'une série de demandes individuelles semblables. En effet, les noms des personnes concernées sont connus. Il ne s'agit dès lors pas pour l'autorité suisse d'identifier des personnes sur la base d'un comportement déterminé.

L'autorité requérante a demandé, en substance, la transmission des relevés de fortune aux 1er janvier 2010, 2011 et 2012 relatifs aux comptes dont le recourant serait titulaire, directement ou indirectement, auprès de la banque B.\_\_\_\_\_, ainsi que les relevés de ces comptes sur la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 et une copie du formulaire A y relatif. Cette demande vaut pour les comptes sur lesquels le recourant disposerait simplement d'une procuration. L'autorité requérante a toutefois ajouté que, s'agissant des personnes qui n'étaient pas domiciliées fiscalement en France pendant la période visée par la demande, la communication des informations bancaires pouvait être limitée aux seuls "flux" de source française ("versements de toute nature, intérêts, dividendes, plus-values"). De surcroît, l'autorité requérante a encore précisé (certes de manière laconique) par un courriel du 4 mars 2014 à l'AFC (cf. pièce 9 de l'AFC) que, en ce qui concerne les personnes domiciliées en Suisse, la demande ne

portait pas sur les comptes pour lesquels celles-ci jouissaient seulement d'une procuration.

En l'occurrence, il est constant que le recourant est domicilié en Suisse. Dès lors, seules les informations qui concernent les flux de source française qui sont intervenus sur son compte sont requises à son sujet. En revanche, on ne comprend pas bien si l'autorité requérante souhaite connaître les flux de source française parvenus sur les comptes dont la personne concernée est simplement l'ayant-droit économique. En l'occurrence, le recourant est l'ayant-droit économique d'une relation bancaire [auprès de la banque B.\_\_\_\_\_]. Or, il apparaît que l'autorité inférieure n'a pas tenu compte de cette relation pour établir la liste des flux de source française qu'elle entend transmettre à l'autorité requérante. Cela dit, cette interprétation de la requête n'est en soi pas critiquable.

La Cour de céans rappelle ici que la Suisse n'accorde pas l'entraide de manière spontanée (cf. art. 4 al. 1 LAAF). Or, il ressort du dossier que la demande des autorités françaises est rédigée de manière extrêmement sommaire et ces autorités ont également répondu de manière sommaire aux demandes d'explications de l'autorité inférieure (cf. pièce 9 de l'AFC). Dans pareilles circonstances, il convient de limiter les informations transmises à celles dont il est certain qu'elles sont couvertes par la demande. En l'occurrence, il convient donc d'interpréter la demande des autorités françaises dans le sens que seuls les versements d'origine française qui sont arrivés sur un compte dont le recourant est directement titulaire doivent leur être transmis. Ce n'est qu'à cette condition, que l'on peut considérer que la demande est suffisamment claire quant aux informations requises.

L'analyse de la demande révèle que l'autorité requérante a par ailleurs précisé que le but de sa requête était la perception correcte de l'impôt sur le revenu pour les années 2010 et 2011, de l'impôt sur la fortune pour les années 2010, 2011 et 2012 et, de manière plus difficile à comprendre, de l'impôt sur les bénéfices 2010 et 2011. Cette analyse démontre également que le détenteur d'informations était connu, à savoir la banque B.\_\_\_\_\_. A cet égard, il importe peu de savoir si l'adresse mentionnée dans la demande est celle de la succursale de [...] alors que le recourant est client de la succursale de [...]. En effet, il s'agit d'une seule et même personne morale et les règles applicables ici sont les mêmes, que l'on se trouve à [...] ou à [...]. L'AFC s'est d'ailleurs adressé au siège de la banque, à [...], pour obtenir les renseignements demandés par la France. Ainsi, l'absence

de distinction entre les succursales de [...] et de [...] dans la demande ne nuit point à la validité formelle de celle-ci.

Il apparaît donc que la France a fourni toutes les informations nécessaires (cf. ch. XI du Protocole additionnel). En revanche, il n'est nulle part mentionné dans la demande que celle-ci porte sur des renseignements qui, s'ils étaient disponibles en France, pourraient être obtenus par le fisc français. Or, selon l'art. 6 al. 2 LAAF, la demande doit contenir une telle déclaration. Toutefois, on ne trouve pas la même exigence dans le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. A cet égard, il a déjà été jugé par le Tribunal fédéral que l'art. 6 al. 2 LAAF ne s'appliquait pas aux demandes émanant de la France, la forme de celle-ci étant régie exclusivement par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

Il découle de ce qui précède que le grief du recourant qui estime que les conditions formelles de l'assistance administrative ne sont pas remplies est mal fondé. En effet, son raisonnement vise surtout à démontrer que les renseignements requis ne sont pas pertinents. Or, il s'agit ici plus d'une question de fond que d'un problème de forme dans la rédaction de la demande. Dès lors, la Cour de céans peut ainsi passer à l'examen matériel de cette dernière.

## 7.

Pour ce qui est des conditions de fond, il sied en premier lieu d'examiner le grief du recourant reprochant à la demande d'assistance dont il est question ici de ne pas respecter le principe de la bonne foi (consid. 7.1 ci-après). Le Tribunal se penchera ensuite sur les autres griefs soulevés, notamment ceux relatifs aux allégations du recourant selon lesquelles la demande des autorités françaises s'apparenterait à une pêche aux renseignements prohibée ("fishing expedition") et qu'elle viserait des renseignements non pertinents (consid. 7.2 et 7.3 ci-après). Il sera en outre traité des questions relatives aux prétendues violations du principe de subsidiarité (consid. 7.4 ci-après) et du principe de proportionnalité (consid. 7.5 ci-après). Finalement, il sera traité des questions relatives au principe de spécialité (consid. 7.6 ci-après).

### 7.1

Dans son écriture du 15 mai 2017, consécutive au renvoi de la présente cause par le Tribunal fédéral au Tribunal de céans, le recourant expose que la demande indique qu'il n'aurait pas déclaré en France les comptes détenus en Suisse. Cela serait erroné étant donné que ce dernier aurait, en date du [...], adressé par recommandé (avec la déclaration de revenu

2009) au fisc français le formulaire 3916 relatif à la déclaration par un résident d'un compte ouvert hors de France (cf. annexe à cette écriture) et que ce document indique l'existence d'un compte auprès de la banque. Il considère dès lors n'avoir jamais dissimulé ce compte en Suisse contrairement aux allégations du fisc français. Il estime donc qu'en indiquant dans sa requête la non-déclaration de ce compte, l'état français aurait adopté un comportement contraire au principe de la bonne foi, ce qui devrait entraîner l'irrecevabilité de la requête.

La Cour rappelle à cet égard que le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI. En vertu du principe de la confiance, la bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets. Au nom 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. Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi (cf. consid. 4.3.4 ci-avant).

Certes, il ressort des pièces du dossier que le recourant a effectivement déclaré un compte détenu auprès de B. \_\_\_\_\_ AG en Suisse aux autorités françaises. Cela étant, il ne peut être exclu que le fisc français cherche à établir l'éventuelle existence d'autres comptes en banque, qui n'auraient quant à eux pas été déclarés. En effet, il ressort du texte même de la demande d'assistance que, s'agissant des personnes non-résidentes fiscales de France sur la période visée, la communication des informations bancaires pourra être limitée aux seuls flux de source française relatifs à *tous* les comptes bancaires dont les contribuables listés dans en annexe (y compris leur conjoint et leurs ayants-droit le cas échéant) sont directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayants-droit économiques au sein de la banque B. \_\_\_\_\_ ainsi que ceux pour lesquels ils disposent d'une procuration.

Dès lors, quand bien même l'autorité requérante aurait, comme le prétend le recourant, eu connaissance de l'existence du compte mentionné sur le

formulaire 3916 relatif à la déclaration par un résident d'un compte ouvert hors de France, il ne peut être admis que cette dernière était de mauvaise foi. Bien au contraire, il ressort de la demande que cette dernière cherche à savoir si, conformément à la législation française, le recourant a bel et bien déclaré l'intégralité de ses revenus de source française durant la période visée. La demande vise donc à établir l'existence d'éventuels comptes non-déclarés et par conséquent l'existence d'éventuels revenus non-déclarés.

Il découle donc de ce qui précède que le grief du recourant doit être rejeté.

**7.2** Le Tribunal constate ensuite, que le recourant prétend que la demande d'assistance administrative en matière fiscale dont il est question ici constituerait une pêche aux informations prohibée (cf. consid. 4.3.2 ci-avant).

Certes, la demande d'assistance ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves. Cela exposé, la Cour relève que la demande d'assistance dont il est question ici ne constitue manifestement pas une pêche aux renseignements proscrite. En effet, elle cible le recourant et les comptes dont il serait, l'ayant-droit auprès de la banque en Suisse. La demande des autorités françaises mentionne en outre nommément le recourant ainsi que le détenteur d'informations potentiel, soit la banque. S'agissant de cette dernière, la Cour de céans rappellera encore une fois qu'il importe peu de savoir si l'adresse mentionnée dans la demande est celle de la succursale de [...], alors que le recourant est client de la succursale de [...]. Il s'agit d'une seule et même personne morale et les règles applicables ici sont les mêmes, que l'on se trouve à [...] ou à [...] (cf. consid. 7 ci-avant). De surcroît, l'autorité requérante décrit les renseignements lui étant nécessaires à détecter les éventuels revenus de source française non déclarés afin de pouvoir appliquer sa législation interne s'agissant de l'impôt sur le revenu et la fortune. Partant, tant l'identification de la personne concernée que la description des faits démontrent que les conditions de l'assistance administrative selon l'art. 28 par. 1 CDI-F, en relation avec le ch. XI du protocole y relatif sont remplies.

Ce grief étant mal fondé, il s'agit ici de le rejeter.

### **7.3**

**7.3.1** Le recourant affirme que les informations à transmettre devraient être limitées aux éléments pertinents. Ainsi, seuls devraient être communiqués les éléments relatifs aux revenus de source française. Est en l'occurrence



litigieuse ici, la transmission des informations relatives aux flux de source françaises mentionnés dans le tableau suivant :

Date	Transaction	Débiteur	Créditeur	Montant (EUR)
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

La transmission des informations relatives aux flux de source française suivants n'est en revanche pas litigieuse :

Date	Transaction	Débiteur	Créditeur	Montant (EUR)
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

Par souci de clarté, la Cour mentionnera ici que dans son courrier du 5 août 2014 au recourant, l'AFC prévoyait de transmettre également informations relatives aux flux suivants (les montants ne sont volontairement pas reportés dans le tableau ci-dessous, voir développement infra) :

Date	Transaction	Débiteur	Créditeur	Montant
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

Suite à divers échanges intervenus entre le représentant du recourant et l'autorité inférieure, cette dernière a accepté de modifier son tableau et a retiré de la liste des flux de source française les informations présentées dans le tableau ci-avant. En substance, l'AFC a considéré que le recourant était parvenu à démontrer que ces flux ne constituaient pas des revenus, mais des pertes sur vente d'actions.

S'agissant des flux relatifs aux fonds de placement et virements litigieux mentionnés [...], l'AFC a cependant refusé de procéder à des modifications pour les plus-values sur fonds de placements. Elle a également refusé de supprimer les références aux virements effectués par le recourant sur d'autres comptes en faveur de son compte auprès de la banque. En effet, par email du 3 octobre 2014, l'AFC indique que s'agissant des fonds de placements détenus par le recourant, il ressort du prospectus que les dividendes sont réinvestis (cf. pièce 12 au recours). Cette dernière estime ainsi que les revenus enregistrés auprès de la banque correspondent vraisemblablement à la vente ou au rachat de parts. Elle ajoute en outre qu'étant donné que le traitement fiscal des gains en capitaux est différent en France et en Suisse, qu'elle avait l'intention de transmettre ces informations aux autorités compétentes françaises. Il en va de même pour les revenus provenant de la clôture du compte [...], qu'elle assimile à la clôture d'un contrat d'assurance-vie.

Par courrier électronique du 8 octobre 2014, le requérant a réitéré son argumentation s'agissant des fonds de placement et a produit un nouveau tableau de plus ou moins-value démontrant à nouveau selon lui une moins-value globale sur ces fonds de placement. S'agissant des virements bancaires dont la transmission est également contestée, le requérant a transmis à l'AFC l'intégralité des avis de débits et crédits y relatifs (cf. pièce 13 au recours).

**7.3.2** Dans son recours, le requérant estime que la position de l'AFC relative aux fonds de placements est erronée. Selon lui, la problématique est strictement identique à celle des autres positions pour lesquelles la transmission de la plus-value uniquement a été acceptée. A l'instar des autres positions, le requérant a aliéné les parts du fonds de placement qu'il détenait. Il considère dès lors n'être imposable que sur une éventuelle plus-value réalisée et non sur le produit de la vente. Or, il ressortirait des documents produits par lui que cette aliénation aurait engendré une perte. Dès lors, ne pas vouloir annoncer la plus-value (en l'occurrence, la moins-value) à l'autorité requérante, mais vouloir seulement indiquer le produit de la vente (sans indiquer le prix d'acquisition) serait totalement arbitraire. Cela engendrerait le risque pour le requérant de se voir imposer sur le total du produit de la vente, ou à tout le moins de devoir entrer dans un processus explicatif superflu avec l'autorité fiscale étrangère. Quant à eux, les virements bancaires litigieux provenant des comptes [...] et [...] ne constitueraient pas des revenus mais de simples permutations d'actifs (virements de compte à compte) (cf. pièce 13 au recours).

Le requérant estime en outre qu'il y existe un flou s'agissant des éléments à transmettre, à savoir les revenus ou les flux. Il considère qu'en transmettant des éléments qui ne constituent pas des revenus (comme des produits de vente de titres et des virements de compte à compte) et qui ne sont donc pas pertinents pour la procédure française qui vise uniquement à appréhender les revenus de source française, l'AFC violerait l'art. 17 al. 2 LAAF (cf. duplique du 3 mars 2015, p. 1 s.). Il poursuit en exposant qu'en l'occurrence, il est pour le moins particulier de constater que certains éléments correspondant au produit de vente de titres ont été, après discussion, supprimés de la liste des éléments à transmettre pour ne retenir que les plus-values (par exemple actions [...] et [...]), alors que d'autres (uniquement des produits de vente de fonds de placement et les virements de compte à compte) ont été maintenus. L'approche suivie par l'AFC serait donc totalement incohérente et contestée (duplique du 3 mars 2015, p. 2).

En d'autres termes, le recourant s'oppose à la transmission des éléments qui ne correspondent pas, selon lui, à des revenus de source française.

**7.3.3** Dans la décision entreprise, l'AFC explique que, d'une façon générale et en vertu du principe de la confiance, la bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales. Dès lors, elle n'est pas tenue à une véritable procédure d'administration des preuves. Elle poursuit en exposant que conformément à la demande d'assistance dont il est question ici, elle a identifié tous les flux de source française sans analyser spécifiquement la nature de chaque flux, ni le schéma d'investissement dans lequel il s'inscrit. Or, sur la base des éléments mis à sa disposition, elle n'a pas été en mesure d'exclure que les écritures contestées ne constituent pas des revenus de source française.

L'AFC évoque également le principe de proportionnalité selon lequel l'autorité requise ne doit pas aller au-delà de l'état de fait qui lui est soumis au travers de la requête d'assistance administrative, mais que la requête doit cependant être interprétée largement en vue de la transmission de l'ensemble des informations potentiellement pertinentes pour la procédure étrangère. Ainsi, toutes les informations pouvant entrer en lien avec l'état de fait exposé dans la requête doivent être transmises. Ce sont uniquement les pièces dont on peut d'emblée exclure toute pertinence pour la procédure étrangère qui ne doivent pas être transmises.

**7.3.4** Il s'agit donc ici pour la Cour de céans de rappeler que 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 (cf. consid. 4.3.1 ci-avant)

En l'occurrence, le Tribunal constate que, dans sa demande d'assistance, la France indique qu'au regard de sa législation, les non-résidents doivent déclarer les revenus de source française. S'agissant des renseignements et documents demandés, la requête précise que pour les personnes qui ne sont pas résidente en France, la communication des informations bancaires *peut* être limitée aux seuls flux de source française (versements de

toute nature, intérêts, dividendes, plus-values...). N'étant pas résident fiscal en France, le recourant est directement visé par cette requête. C'est ainsi à juste titre que l'autorité inférieure relève dans sa réponse du 3 février 2015 que, contrairement à ce que prétend le recourant, la demande précitée ne porte pas uniquement sur les revenus de source française mais sur l'ensemble des flux de source française. Dès lors, il importe peu de déterminer si les éléments figurant dans le tableau établi par l'AFC représentent ou non un revenu pour la personne concernée puisque, en tout état de cause, ces derniers constituent des flux de source française.

De surcroît, la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée. Or, déterminer quel flux peut être qualifié de revenu ou non, est une question matérielle qui devra être tranchée par les autorités françaises compétentes. Partant, il n'appartient pas à la Suisse de qualifier la nature des flux. En effet, la notion de revenu peut différer entre le droit suisse et le droit français.

Ainsi, face à l'impossibilité d'exclure d'emblée toute pertinence pour la procédure étrangère des informations relatives aux fonds de placement et aux virements bancaires, c'est à juste titre que l'AFC considère que ces informations doivent être transmises à l'autorité requérante. Celles-ci sont en lien étroit avec l'état de fait et entrent ainsi clairement dans le champ de recherche de la demande. Les informations requises sont en effet pertinentes dans la mesure où il n'est pas exclu qu'elles seront utiles aux autorités fiscales françaises pour appliquer leur législation interne relative à l'impôt sur le revenu et la fortune. Partant, l'AFC n'a pas outrepassé l'état de fait qui lui est soumis et la procédure a été conduite dans le respect du principe de proportionnalité. C'est également à raison que l'AFC estime que le spectre des informations demandées est en lien direct avec l'objectif fiscal. Il n'appartient pas à l'Etat requis de restreindre l'étendue des informations requises que l'Etat requérant considère comme vraisemblablement pertinentes pour l'application de son droit interne.

Le grief du recourant étant mal fondé, il s'agit ici pour la Cour de céans de le rejeter.

**7.4** S'agissant de la prétendue violation du principe de subsidiarité, il ressort du dossier que le recourant conteste que l'autorité requérante ait utilisé tous les moyens procéduraux à sa disposition pour obtenir les renseignements requis. Il considère que la somme des indications fausses et erro-

nées contenues dans la demande démontrerait que les autorités compétentes françaises n'ont rien fait en vertu de leur procédure fiscale. Dans sa duplique, le recourant poursuit son allégation en exposant que, compte tenu du fait qu'il aurait déclaré un compte en Suisse, l'autorité requérante aurait pu obtenir les informations le concernant sur la base de la législation française sans avoir recours à la procédure d'entraide.

A cet égard, la Cour relèvera que bien que la demande d'assistance soit soumise au respect du principe de subsidiarité qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne, cela n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables. Il est en outre admis que – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – la déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats, qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne (cf. consid. 4.3.3 ci-avant).

Il n'existe en l'occurrence aucun élément concret ou de doute sérieux permettant à l'autorité de céans de remettre en question les déclarations de l'autorité requérante selon lesquelles les moyens de collecte du renseignement, prévus par sa procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés. Certes, il ressort des pièces du dossier que le recourant a effectivement déclaré un compte détenu auprès de la banque aux autorités françaises. Cela étant, il ne peut être exclu que le fisc français cherche à établir l'éventuelle existence d'autres comptes en banque, qui n'auraient quant à eux pas été déclarés (cf. consid. 7.1 ci-avant). Dès lors, les éléments invoqués par le recourant ne sont manifestement pas de nature à remettre en cause la présomption de bonne foi de l'état requérant quant au respect du principe de subsidiarité.

Il découle ainsi de ce qui précède que le grief du recourant doit être rejeté.

**7.5** Dans un pénultième grief, le recourant reproche encore à la décision entreprise de contrevenir au principe de proportionnalité. Il considère que si la France avait agi sur son territoire à l'encontre du recourant, comme le requiert l'art. 6 al. 2 let. g LAAF, elle aurait sans nul doute obtenu les renseignements demandés. Une demande d'assistance administrative n'aurait par conséquent pas été adressée à l'AFC. Il poursuit en exposant qu'utiliser cette voie, qui met à contribution l'Etat requis, sans que, au pré-

alable, la moindre démarche n'ait été tentée en vertu de la procédure interne viole sans nul doute le principe de proportionnalité, qui suppose qu'une mesure étatique soit, d'une part, apte à atteindre le but visé et, d'autre part, se révèle nécessaire, et enfin qu'elle l'emporte sur les intérêts publics ou privés opposés.

A cet égard, le Cour constate que le recourant semble se confondre les principes de proportionnalité et de subsidiarité. S'agissant du respect du principe de proportionnalité la Cour de céans renvoie le recourant au considérant 7.3 *in fine* du présent arrêt. Ensuite, s'agissant du respect du principe de subsidiarité, le Tribunal le renvoie considérant 7.4 ci-avant.

Il découle de ce qui précède que le recours doit être rejeté sur ce point.

#### **7.6 Il reste à examiner la problématique du principe de spécialité.**

A cet égard, dans la mesure de sa compétence (cf. consid. 4.3.5 ci-avant), le Tribunal ne relève pas de question concrète à régler dans le cadre du présent litige, mais tout au plus des questions théoriques et abstraites. En effet, pour ce qui est de la question de l'utilisation des informations litigieuses à l'égard de tiers, si des doutes ont été initialement soulevés par l'AFC quant au respect du principe de spécialité par l'autorité requérante, cette dernière a ensuite affirmé, le 4 juillet 2017, ne pas avoir « relevé [de] dossier où une utilisation des informations [est] envisagée à l'égard de tiers ». Il convient de s'en tenir à cette allégation de l'Etat étranger (cf. consid. 4.3.4 ci-avant).

Le Tribunal constate de plus que l'AFC invoquait initialement que des informations bancaires remises par le biais de l'assistance administrative au sujet de quelques milliers de contribuables en vertu de la CDI-F auraient été transmises par le fisc français à une autorité de poursuite pénale (hypothétiquement suite à sa demande) pour servir une procédure dirigée contre une personne tierce en France. Cependant, le 11 juillet 2017, l'autorité requérante a précisé que la phase d'instruction pénale visant cette personne tierce était alors close, ce qui assurait qu'aucune information reçue des autorités suisses au sujet de comptes bancaires n'allait être utilisée dans la procédure pénale visant cette personne.

Cela précisé, même s'il est vrai que le Tribunal a émis quelques doutes quant au respect par l'autorité requérante du principe de spécialité dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 (voir notamment le consid. 3.1.4), le recourant ne met pas en évidence, ni

même n'étaye, le fait prétendu que ses informations, dans le présent cas, pourraient être utilisées en violation du principe de spécialité. Il n'y a donc pas lieu de retenir que les informations du recourant pourraient être utilisées au détriment de tiers, ni qu'elles seront utilisées autrement que pour procéder à la taxation envisagée par l'autorité requérante, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.3). Dès lors, les craintes du recourant quant à une violation du principe de spécialité dans son cas demeurent au stade de la conjecture toute générale.

Il n'y a donc pas lieu de se poser la question de la relation entre l'accord entre autorités du 11 juillet 2017 – apparemment non publié au RS (sur la publication des textes internationaux, voir arrêt du TAF A-340/2015 du 28 novembre 2016 consid. 4.1.2.2 ; pour un accord publié concernant l'interprétation de dispositions relatives à l'échange de renseignements calqué sur le MC OCDE, voir notamment accord amiable [Verständigungsvereinbarung] du 31 octobre 2011 concernant l'interprétation de l'art. XVI let b du Protocole à la Convention du 26 février 2010 entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu [RS 0.672.963.61] et ATF 143 II 136 consid. 5.3.1 s.) – et les règles de l'art. 28 par. 2 CDI-F.

**7.7** Il résulte de ce qui précède que la décision entreprise est conforme au droit. Les arguments du recourant – traités ci-dessus dans la mesure de leur pertinence (voir arrêt du TAF A-2766/2016 du 18 avril 2017 consid. 4.4) – n'y changent rien. Le recours est rejeté.

## **8.**

Dans l'arrêt A-6707/2014 consid. 10.1, les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA ; art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]), ont été arrêtés à Fr. 3'000.-. Au vu de l'issue de la cause, le montant mis à la charge du recourant, qui succombe entièrement, doit être porté à Fr. 10'000.-. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais de Fr. 10'000.-. déjà versée. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF), ni au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

**9.**

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

*(dispositif à la page suivante)*



**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :****1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de Fr. 10'000.- (dix mille francs) en lien avec la présente procédure sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 10'000.- (dix mille francs).

**3.**

Il n'est alloué de dépens ni en lien avec la présente procédure ni en lien avec la procédure A-6707/2014.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire)

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Alice Fadda

**Indication des voies de droit :**

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. 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. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la

condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :