



TRADUCTION NON OFFICIELLE FAITE PAR GOOGLE

2C_653 / 2018

Arrêt du 26 juillet 2019

II. Département de la fonction publique

occupation

Le juge fédéral Seiler, président,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Le juge fédéral Donzallaz,
Juge fédéral Stadelmann,
Juge fédéral de La Haye,
Greffier Seiler.

procédure

Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale
SEI, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
appelant,

contre

UBS Switzerland AG,
représenté par Dr. med. Andreas Länzlinger et Dr. med. Roman Huber, avocats,
Intimé.

sujet

Assistance DBA (CH-FR),

Appel du jugement du Tribunal administratif fédéral, section I du 30 juillet 2018 (A-1488/2018).

faits:

UNE.

Aa Le 11 mai 2016, la Direction générale des finances publiques (DGFP) a envoyé une demande d'assistance à l'administration fédérale des contributions (AFC). Selon sa demande, la DGFP s'est fondée sur l'article 28 de l'accord conclu le 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine de l'impôt sur le revenu et d'éviter la fraude et l'évasion fiscales (DBA CH-FR, RS 0.672.934.91) et de l'accord du 25 juin 2014 modifiant le protocole additionnel à l'accord révisé entre la Suisse et la France du 9 septembre 1966 sur la prévention de la double imposition dans le domaine de l'impôt sur le revenu et la prévention de la fraude fiscale et Évasion fiscale (ci-après: "Accord 2014", AS

2016 1195, partiellement reproduit sous le RS 0.672. 934,91). La demande concerne certaines personnes présumées imposables en France et identifiables sur la base d'une liste annexée à la demande. En tant que propriétaire d'informations en Suisse, la DGFP a nommé UBS AG (aujourd'hui: UBS Switzerland AG). Selon la DGFP, ces informations devraient être utilisées pour collecter l'impôt sur le revenu français pour les années d'imposition 2010-2014 et l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années d'imposition 2010-2015.

De Selon la DGFP la demande des faits suivants étaient fondés sur:

Aba Une enquête menée par le parquet de Bochum et une perquisition des succursales allemandes d'UBS en mai 2012 et juillet 2013 ont conduit à la saisie de données sur les contribuables français liés à des comptes ouverts auprès d'UBS en Suisse. Invoquant la directive 2011/16 / UE, les autorités fiscales françaises auraient alors demandé aux autorités fiscales allemandes, par lettre du 20 avril 2015, d'être informées de ces informations. L'administration fiscale allemande lui a envoyé les informations suivantes le 3 juillet 2015:

- une liste A de comptes avec une identification précise des contribuables liés (1'130 comptes), qui avaient tous un code de domicile pour la France;
- deux listes couvrant les années 2006 (liste B) et 2008 (liste C) avec les informations de compte, toutes répertoriées avec le code de domicile pour la France. Globalement, ces listes contiendraient plus de 45'161 numéros de compte différents.

Les actifs inclus dans ces listes s'élèveraient à plus de 11 milliards de francs, ce qui, selon la DGFP, pourrait coûter des milliards d'euros au Trésor français.

Fig Selon l' art. 1949 A du Code général des impôts français (« le Code général des impôts ») devrait déclarer les comptes ouverts à l' étranger leur banque en France pour les résidents fiscaux. De même, ils devraient déclarer les revenus de source française et étrangère ainsi que les avoirs existant en France et à l'étranger. Ensuite, les personnes ayant souscrit aux droits et obligations des contribuables susmentionnés seraient redevables indéfiniment de leurs dettes fiscales. Selon de nombreuses indications, certains contribuables français auraient manqué à ces obligations fiscales.

La France a mis en place un bureau de régularisation des actifs financiers non déclarés en 2013. Depuis leur construction, ils ont reçu et reçu plus de 45 000 demandes et 5,5 milliards d'euros d'impôts et d'amendes. De plus, l'analyse des demandes de régularisation a montré que 91% d'entre elles concerneraient des actifs financiers d'institutions financières suisses. La banque UBS fait partie de ces institutions financières. À ce jour, 7 858 comptes UBS non encore déclarés à l'administration fiscale française ont été régularisés par les contribuables français.

Abc En outre, enquêtes contre la banque UBS AG en France en juin 2013 et en juillet 2014 pour "démarchage bancaire ou financier illicite" et de blanchiment de capitaux dans une affaire grave de fraude fiscale ("blanchiment aggravé de fraude") fiscale "). Entre-temps, UBS France SA a été accusée en 2013 de complicité de complicité de démarches bancaires ou financières illicites et, en 2015, d'aide au blanchiment d'argent dans les cas graves de fraude fiscale (complicité blanchiment aggravé de fraude fiscale "). Il convient de noter que les périodes d'origine des listes transmises (2006 et 2008) se situent au milieu de la période, pour lequel UBS est soupçonné d'avoir mis en place un système complet d'évasion fiscale. À cet égard, il est impératif que l'administration fiscale française procède à un contrôle systématique des informations fournies par l'administration fiscale allemande.

Abd En ce qui concerne la liste des comptes bancaires identifiant directement les contribuables français (liste A), l'enquête des autorités fiscales françaises a révélé que la

quasi-totalité des personnes concernées (97%) résident effectivement en France. La présomption de l'administration fiscale française a donc été confirmée.

Une première série de vérifications fiscales de la liste A avait déjà été lancée, touchant environ un tiers des comptes de cette liste. Les résultats ont démontré la fiabilité de la liste et la présence de fraude. Les premiers résultats, qui concernaient la moitié des contrôles fiscaux, indiquaient que les contribuables reconnaissaient avoir détenu un compte non déclaré ou avoir réglé leur situation avec l'agence de régularisation.

En ce qui concerne les comptes bancaires anonymes (listes B et C), les autorités fiscales françaises les ont comparés avec:

- les données (numéros de compte bancaire) fournies par l'ALE dans le cadre de l'accord bilatéral sur la fiscalité de l'épargne entre l'Union européenne et la Suisse (Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne concernant des régimes soumis aux dispositions de la directive 2003/48 [SR 0.641.926.81; ZBstA], nouveau titre depuis le 1er janvier 2017: Accord entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers aux fins de la promotion de l'honnêteté fiscale dans les affaires internationales [AIA CH-EU, AS 2016 5003]);

- les numéros de compte des contribuables ayant régularisé leur situation fiscale dans le cadre des programmes de régularisation d'avril 2009 et juin 2013 auprès des autorités fiscales françaises;

- Informations reçues de la Suisse dans le cadre de l'assistance administrative internationale. Les rapprochements auraient donné 4'782 numéros de compte déjà identifiés par l'administration fiscale française, ce qui représentait plus de 10% des comptes des listes B et C. Il était prouvé que tous les comptes identifiés étaient en réalité liés à des personnes résidant en France à des fins fiscales. Ces numéros de compte ont été exemptés de cette demande car leurs titulaires ont déjà été identifiés. Selon cela, l'administration fiscale française a épuisé toutes ses ressources d'investigation nationales.

Abe À l'issue des enquêtes décrites, qui avaient confirmé l'hypothèse selon laquelle les comptes étaient liés aux contribuables français, il restait 40 379 comptes bancaires, qui devaient être identifiés par assistance mutuelle. Compte tenu du contexte factuel concernant les avoirs des contribuables suisses en Suisse, il est fort probable que certains des comptes non identifiés figurant sur les listes B et C n'aient pas été déclarés. Ainsi, un contrôle systématique de toutes les personnes liées aux comptes serait nécessaire pour déterminer si leurs obligations fiscales avaient été remplies. L'identification des personnes liées aux comptes est essentielle pour que l'administration fiscale française puisse exercer ce contrôle. Dans ces circonstances, les informations demandées pour identifier les contribuables présumés liés à ces comptes sont susceptibles de jouer un rôle important dans l'application de la législation fiscale française.

Sur la base de ce qui précède, la DGFP a demandé à l'AFC de fournir les informations suivantes:

a) Noms / prénoms, dates de naissance et dernières adresses connues selon documents bancaires

IAa du titulaire du compte ou du titulaire du compte,

aIb du bénéficiaire effectif ou des personnes selon le formulaire A,

il de toute autre personne qui entre ou a souscrit aux droits et obligations de ces deux dernières personnes.

b) Les soldes des comptes au 1er janvier des années 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 et 2015.

B.

Ba Après que l'ESTV eut demandé par courrier électronique à la DGFP du 19 mai 2016, pourquoi le code de domicile sur une liaison avec la France était fermé, elle a reçu le même

jour de la DGFP une liste de codes de domicile qui attribuent les données saisies en Allemagne. Autoriser les personnes avec un pays de domicile spécifique. Cette liste avait reçu l'assistance officielle de la France de l'Allemagne.

Bb Par ordonnance du 10 juin 2016, la FTA a demandé à UBS Switzerland AG de lui fournir les informations demandées et de les informer des personnes encore actives sur la procédure d'assistance mutuelle. UBS Switzerland AG a répondu à cette demande mais, à la suite d'une demande datée du 21 juin 2016, l'ALE devait réexaminer sa décision d'édition et accorder à UBS l'accès au dossier. Suite au rejet de l'un et l'autre par l'ESTV, le Tribunal administratif fédéral a décidé le 25 octobre 2016, à la suite d'une plainte d'UBS Switzerland AG, qu'UBS Switzerland AG avait obtenu le statut de partie et l'accès au dossier dans le cadre de la procédure devant la FTA.

Bc Parallèlement à cette première procédure devant le Tribunal administratif fédéral, UBS Switzerland AG a demandé à la FTA, par lettre du 23 août 2016, de suspendre le transfert de données officiel jusqu'à réception d'une assurance écrite de la DGFP qu'elle respecterait le principe de spécialité. Dans une lettre du 1er septembre 2016, la FTA a demandé à la DGFP des éclaircissements concernant le respect du principe de spécialité.

La DGFP a répondu par lettre du 27 décembre 2016. Après avoir reçu l'accès à cette lettre, UBS Switzerland AG a informé le FTA le 6 février 2017 que, à son avis, la confirmation de la DGFP n'était pas suffisante. Par lettre du 7 février 2017 et du 29 mars 2017, l'ALE a de nouveau rappelé à la DGFP ses préoccupations concernant le principe de spécialité. Avec cette dernière lettre, la FTA a informé la DGFP qu'elle suspendrait l'assistance mutuelle non seulement dans ce cas mais également pour toutes les demandes de la France jusqu'à ce que la DGFP lui donne l'assurance suffisante qu'elle se conformerait au principe de spécialité et à la confidentialité.

Dans un échange de lettres en date du 11 juillet 2017 (ci-après dénommée "solution de communication"), l'ALE et la DGFP ont confirmé les résultats d'une réunion qui s'est tenue le 22 juin 2017 sur la base de l'article 27, paragraphe 3, de la DBA CH-FR:

"Les informations transmises par l'État requis dans le cadre de l'assistance administrative sont utilisées dans l'État requérant uniquement dans un contexte fiscal, dans le respect des dispositions conventionnelles applicables et de l'article 26 du Modèle de Convention OCDE ainsi que de son commentaire.

Une utilisation de ces informations dans tout autre contexte est soumise à autorisation préalable de l'autorité compétente requise.

Les autorités compétentes reconnaissent que la réponse à une demande visant une personne précise peut être utilisée dans un contexte fiscal à l'encontre d'une personne tierce. Au moment du dépôt de la demande, l'intention d'une telle utilisation n'est toutefois pas encore concrétisée."

Ebenfalls am 11. Juli 2017 informierte die DGFP die ESTV über den Abschluss des strafrechtlichen Untersuchungsverfahrens. Die DGFP könne die ESTV zum jetzigen Zeitpunkt deshalb informieren, dass die Informationen nicht im Strafverfahren verwendet werden sollten. Zudem bestünden aktuell keine konkreten Pläne für eine sonstige Verwendung der Informationen gegen die Bank UBS ("Par ailleurs, je vous informe que la phase d'instruction pénale visant la banque UBS est désormais close. À ce jour, je puis donc vous informer qu'aucune utilisation des informations susceptibles d'être reçues des autorités suisses et afférentes à des comptes détenus au sein de cette banque n'a lieu d'être faite dans la procédure pénale visant cette banque. Au demeurant, à ce jour, aucune autre utilisation n'est non plus concrétisée à l'encontre de ladite banque.").

Par lettre du 25 juillet 2017, UBS a informé l'ALE que la solution de communication et la lettre du 11 juillet 2017 ne contenaient pas d'assurances suffisantes.

Bd Après un échange de correspondance, l'ALE a finalement publié huit arrêtés le 9 février 2018, dans lesquels elle informait UBS que la DGFP recevrait l'assistance requise. UBS a contesté ces décisions définitives en interjetant appel devant le Tribunal administratif fédéral. Le Tribunal administratif fédéral a uni la procédure et, avec l'arrêt du 30 juillet 2018, a maintenu les plaintes en ce qui les concerne et a annulé les décisions finales et l'ordonnance d'édition de la FTA.

C.

Le 10 août 2018, devant un recours en matière de droit public devant la Cour suprême fédérale, la FTA a demandé l'annulation de la décision dont elle était saisie, confirmant ainsi son ordonnance d'édition du 10 juin 2016 et ses décisions finales du 9 février 2018, si possible son rejet devant le tribunal inférieur au sens de la décision. Considérations fédérales.

L'intimé a entendu et soumis deux avis juridiques. Elle demande le rejet de la plainte, si possible le rejet devant la juridiction inférieure pour une clarification supplémentaire des faits au sens des considérations de la Cour fédérale, le sous-titre en partie le rejet de la plainte et l'abolition de l'édition et les décrets définitifs, dans la mesure où ils reconnaissent une obligation de remise des documents bancaires et des informations sur la situation, avant le 1er février 2013.

La Cour fédérale a mené une audience publique le 26 juillet 2019.

considérations:

I. Recevabilité du recours et pouvoir d'examen du Tribunal fédéral

1.

1.1. En définitive, l'arrêt attaqué du Tribunal administratif fédéral est régi par l'article 82 lit. a en relation avec l'article 86, paragraphe 1, lit. un et Art. 90 BGG essentiellement la plainte en matière publique.

1.2. Article 83 lit. h BGG prévoit que le recours devant le Tribunal fédéral est irrecevable contre les décisions en matière d'assistance administrative internationale, à l'exception de l'assistance administrative en matière fiscale.

1.2.1. Le recours formé en vertu de l'article 84a BGG est recevable contre une décision dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale si une question juridique d'importance fondamentale se pose ou si c'est, pour d'autres raisons, une affaire particulièrement importante au sens de l'article 84 (2). BGG agit. La partie plaignante doit expliquer dans l'exposé des motifs pourquoi la condition concernée est remplie, à moins que cela ne soit manifestement vrai ([BGE 139 II 404](#) à 1.3 p. 410, [139 II 340](#) à 4 p. 342 avec références). Conformément à l'article 84, paragraphe 2 de la BGG En particulier, il existe un cas particulièrement significatif où il y a des raisons de croire que des principes procéduraux fondamentaux ont été enfreints ou que la procédure présente de graves lacunes à l'étranger. Selon le libellé explicite de l'article 84, paragraphe 2 de la BGG, la loi contient une liste non exhaustive d'éventuelles affaires particulièrement importantes. L'article 84a du BGG, tout comme l'article 84 du BGG, vise à restreindre efficacement l'accès au Tribunal fédéral dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale. Un cas particulièrement important est donc à considérer avec modération. Pour répondre à la question de savoir s'il existe une affaire particulièrement importante, la Cour fédérale dispose toujours d'une large marge de discrétion ([BGE 139 II 340](#) E. 4 S. 342).

1.2.2. La FTA introduit dans sa plainte deux questions juridiques, auxquelles elle attache une importance fondamentale. Premièrement, la question se pose de savoir quelles catégories de

demandes au titre de l'Accord de 2014 pourraient être assistées pour la période commençant le 1er janvier 2010 ou après cette date et pour quelles catégories de demandes d'assistance mutuelle n'est autorisée que pour la période allant du 1er février 2013. Deuxièmement, on peut se demander si, pour une demande d'assistance fondée sur une liste dirigée contre des inconnus, les critères de demande d'un groupe sont pertinents, c'est-à-dire qu'il faut soupçonner un comportement non conforme.

1.2.3. La Cour suprême fédérale a déjà eu plusieurs occasions de traiter la deuxième de ces deux questions et d'y répondre (voir [BGE 143 II 628](#)E. 5,1 p 642; Jugement 2C_695 / 2017 du 29 octobre 2018 E. 5.2, in: StE 2019 A 31.1 N ° 14). Cela n'a pas besoin d'être répété à ce stade (voir également à la fin de la section 6.1.3). Par ailleurs, la Cour suprême fédérale n'a pas encore commenté les catégories de demandes d'assistance au titre de l'accord de 2014 pour lesquelles une assistance administrative doit être fournie. Qu'il s'agisse d'une question de principe d'une importance fondamentale peut toutefois être laissé en suspens. La demande d'assistance dans la présente affaire concerne évidemment un très grand nombre de personnes accusées par la DGFP de ne pas s'être acquittées de leurs obligations fiscales s'élevant à des milliards d'euros. La présente affaire revêt donc une signification particulière au sens de l'article 84 bis du BGG., c'est pourquoi il justifie que le Tribunal fédéral interjette appel.

1.3. L'ALE est conforme à l'article 89, paragraphe 2, de la loi. un BGG en conjonction avec l'article 4, paragraphe 1 et l'article 12 f. du Règlement d'organisation du 17 février 2010 pour le Département fédéral des finances (OV-EFD, SR 172.215.1) habilitée à déposer une plainte ([BGE 136 II 359](#) à 1.2 p. 362).

1.4. Sur la base de l'article 100, paragraphe 1 et Art. 42 BGG Les réclamations soumises dans les délais et sous la forme doivent donc être déposées.

2.

La FTA ne conteste plus devant la cour fédérale que le défendeur aux termes de l'article 19, paragraphe 2 de la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (Tax Office Assistance Act, StAhiG; RS 651.1) et de l'article 48 de la loi fédérale n ° 20. En décembre 1968, la procédure administrative (VwVG, SR 172.021) a été légitimée par le requérant devant le tribunal de première instance et, partant, en vertu de l'article 15, paragraphe 1 de la loi. a participé à la procédure devant la FTA et a pu consulter le dossier (voir l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4974/2016 du 25 octobre 2016 E. 2 et 3.1). La légitimité de la banque dans la procédure devant la juridiction inférieure n'est pas une question de recevabilité du recours devant une juridiction fédérale. Cependant, la légitimité de la banque en tant que propriétaire d'informations pourrait être refusée devant un tribunal fédéral, ce que l'ESTV a omis ici, comme mentionné. La question ne doit pas être examinée compte tenu du résultat de la procédure.

3.

3.1. Selon l'article 105 (1) BGG, la Cour suprême fédérale fonde sa cause sur les faits établis par la juridiction inférieure. La tâche principale du Tribunal fédéral est la révision juridique (Art. 189 BV). Il n'examine donc pas les conclusions de fait de la juridiction inférieure, pas aussi librement qu'une instance d'appel, mais seulement de manière limitée ([BGE 144 V 50](#) E. 4.1 p. 52). En particulier, les conclusions de la juridiction inférieure au titre de l'article 105, paragraphe 2, de la BGG ne peuvent être corrigées que si elles sont soit manifestement inexactes, c'est-à-dire qu'elles ont été déterminées de manière arbitraire ([BGE 140 III 115](#) E. 2 P. 117, [137 II 353](#) E. 5.1 P. 356). ou une infraction au sens de l'article 95 de la BGG et la réparation du vice peuvent être déterminants pour l'issue de la procédure (art. 97 (1) BGG , [BGE 142 I 135](#), 1.6, p. 144 f.). Si une partie présente devant le Tribunal suprême fédéral des faits qui ne faisaient pas l'objet de la décision litigieuse, le Tribunal suprême

fédéral ne peut en tenir compte que si la décision litigieuse a donné lieu à des faits (Art. 99 (1) BGG). Pour le Tribunal fédéral, en revanche, les faits et les preuves qui se sont produits ou se sont produits après la décision contestée sont totalement dénués de pertinence (romans réels, voir [BGE 144 V 35](#) E. 5.2.4 p. 39; [143 V 19](#) E. 1.2 p. 23; [139 III 120](#) E. 3.1.2 page 123; [139 II 7](#) E. 4,2 page 12; [133 IV 342](#) E. 2.1 page 344). Les parties doivent établir dans quelle mesure les faits établis dans l'instance précédente doivent être complétés à la lumière des règles susmentionnées; S'ils ne répondent pas à ces exigences, il en va de même pour les faits établis dans l'instance inférieure ([BGE 140 III 16](#) E. 1.3.1 p. 18).

3.2. La Cour suprême fédérale applique la loi en vertu de l' article 106 (1) BGG d'office , mais n'examine que les infractions alléguées, à condition que les irrégularités juridiques ne s'appliquent pas , compte tenu de l'obligation générale de plainte et des motifs retenus à l' article 42 (1) et (2) BGG. sont presque évidentes ([BGE 142 I 135](#) E. 1,5 p. 144; [138 I 274](#) E. 1,6 p. 280; [133 II 249](#) E. 1,4,1 p. 254).

II Objet de la procédure de recours

4.

4.1. Le sujet de ce processus de plainte est un jugement de première instance avec laquelle il huit décisions finales de l'ALE après l' art. 17, par. 1 StAhiG et édition disponible à l' art. 10, par. 1 StAhiG cueillis que le répondant à l' art. 19, par. 1 StAhiG à vous aviez contesté. Dans ses décrets finaux, la FTA avait approuvé les dispositions de l' article 3 lit. un StAhiGLE défendeur et le défendeur ont déclaré qu'ils fournissaient une assistance à la DGFP et fournissaient les informations demandées que le défendeur avait communiquées aux personnes concernées à la suite de la décision d'édition. La FTA a également décidé que la DGPF indiquerait les restrictions d'utilisation et les obligations de confidentialité prévues à l'article 28, paragraphe 2, du DBA CH-FR lors de la transmission des informations.

4.2. La demande d'assistance administrative de la DGFP du 11 mai 2016 était à l'origine des huit décisions finales contestées. Cette demande reposait sur une liste d'environ 40 000 numéros de compte bancaire et autres numéros de banque, qui avaient été utilisés par l'ALE et le défendeur pour identifier les personnes concernées. pourrait rassembler les informations demandées. Outre les numéros de compte et de banque mentionnés, la demande ne contenait ni noms ni adresses des personnes concernées.

4.3. La Cour fédérale a déjà traité plusieurs fois des demandes similaires. Il a été conclu que les demandes impliquant un grand nombre de personnes et identifiant les personnes concernées par leur nom ou au moyen d'une liste de numéros - tels que des numéros de cartes de crédit ou de comptes bancaires - devraient être considérées comme un ensemble de demandes individuelles. L'autorité requérante résume ces demandes individuelles pour des raisons d'économie de procédure dans une demande commune, mais peut en principe également les soumettre individuellement. Le Tribunal fédéral utilise le terme "recherche d'auditeur" (demande collective , voir [BGE 143 II 628](#)).E. 4,4 et 5,1 pages 640 et suivantes; Jugement 2C_695 / 2017 du 29 octobre 2018 E. 4.4, in: StE 2019 A 31.1 N ° 14; Jugement 2C_893 / 2015 du 16 février 2017 E. 12.1, non publié. dans [BGE 143 II 202](#) , mais dans: RDAF 2017 II page 336, StE 2017 A 31.2 n ° 14, StR 72/2017 p. 612).

4.4. Article 3 lit. c StAhiG définit les demandes de groupe comme "des demandes d'assistance mutuelle demandant des informations sur plusieurs personnes qui ont suivi un comportement identique et qui sont identifiables sur la base d'informations précises". Si une recherche par auditeur identifie uniquement les personnes concernées au moyen d'un numéro et non d'un nom, la différence par rapport à une demande de groupe apparaît insignifiante (voir [BGE 143 II 628](#) E. 5.1 p. 642, arrêt 2C_695 / 2017 du 29 octobre 2018 E. 5.2, in : StE

2019 A 31.1 N ° 14). Néanmoins, aucune demande de groupe au titre de l' article 3 lit. c StAhiGavant; Contrairement à un comportement défini, le numéro de carte de crédit ou de compte bancaire est une caractéristique permettant l'identification individuelle (voir l'arrêt 2C_695 / 2017 du 29 octobre 2018 E. 4.4, dans: StE 2019 A 31.1 n ° 14).

4.5. La demande de la DGFP est susceptible d'affecter un très grand nombre de personnes en raison du grand nombre de billets. Il s'agit d'une demande de liste au sens de la jurisprudence citée et non d'une demande de groupe au sens de l' article 3, lit. c StAhiG . Les personnes concernées peuvent être identifiées individuellement sur la base de la demande de liste sur la base du compte connu et d'autres numéros de banque (voir [BGE 143 II 628](#) E. 5.1 P. 642). En revanche, dans une demande de groupe, l'État requérant s'appuie sur un comportement identique d'un groupe de personnes dépourvu de toute caractéristique individuelle, telle que le numéro de banque.

III. Portée temporelle de l'al. XI 3ème paragraphe lit. un protocole additionnel DBA CH-FR

5.

5.1. Dans son jugement, la juridiction inférieure a estimé que la demande d'assistance de la DGFP du 11 mai 2016 concernant des informations relatives aux périodes antérieures au 1er février 2013 ne pouvait être accueillie au seul motif que la version actuelle du par. , XI 3ème paragraphe Protocole additionnel DBA CH-FR non applicable et l'identification des personnes concernées avec les noms et adresses est indispensable. Il a fondé son point de vue sur l'article 2 (3) de l'accord de 2014, qui exclut l'application de l'al. XI 3ème paragraphe lit. un Protocole additionnel DBA CH-FR pour toutes les demandes ne mentionnant pas le nom de la personne concernée, limité aux faits concernant les périodes de temps à compter du 1er février 2013.

5.2. Avant d'évaluer le champ d'application de l'article 2, paragraphe 3, de l'accord de 2014, il convient de décrire brièvement l'origine des dispositions applicables.

5.2.1. La demande d'assistance administrative de la DGFP est basée sur l'article 28 DBA CH-FR. La version actuelle de cette disposition a été intégrée au CIPH par l'accord complémentaire du 27 août 2009 relatif à la DBA CH-FR (AS 2010 5683, ci-après dénommé "accord additionnel 2009"), approuvé par décret fédéral du 18 juin 2010 (AS 2010 5681). CH-FR ajouté. Cet amendement à l'article 28 DBA CH-FR a pour toile de fond l'évolution de la situation en matière d'assistance fiscale, ce qui a amené la Suisse à modifier cette convention ainsi que d'autres conventions relatives à la double imposition de manière à offrir à l'avenir une assistance conforme à la norme internationale Article 26 du Modèle de convention de l'OCDE (OCDE-MA) (voir le message additionnel du 27 novembre 2009 à la

5.2.2. L'accord additionnel de 2009 a non seulement modifié l'article 28 DBA CH-FR, mais a également ajouté à la composante d'intégration du protocole supplémentaire du DBA CH-FR du 9 septembre 1966 (ci-après: "Protocole additionnel DBA CH-FR") d'un chiffre XI. Entre autres dispositions, cette disposition oblige l'État requérant à exploiter au préalable ses propres possibilités d'enquêtes nationales (principe de subsidiarité) et interdit aux États contractants de mener des "expéditions de pêche", c'est-à-dire des demandes d'assistance qui sont faites sans objet précis de la recherche dans l'espoir d'obtenir des informations pertinentes XI 1er et 2e paragraphes Protocole additionnel DBA CH-FR, voir Message additionnel 2009, BBI 2010 p. En outre, l'accord prévoyait que

5.2.3. Lors de la première phase de l'examen des autorités de l'assistance mutuelle dans les différents États (appelée "examen par les pairs"), qui a été réalisée par le Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations à des fins fiscales (ci-après dénommé "Forum mondial") en 2010 et 2011, il est devenu évident que l'identification obligatoire du nom de la

personne concernée d'un point de vue international constituait un obstacle trop important à la mise en place d'un échange d'informations performant. Toutefois, diverses conventions de double imposition adaptées par la Suisse entre 2009 et 2010 - y compris la DBA CH-FR - ont subordonné l'octroi de l'assistance administrative à cette condition (voir message complété le 18 juin 2010 par le L'Assemblée fédérale suisse a approuvé l'accord de double imposition, BBl 2011, pages 3756 et 3761). Afin de lever cet obstacle et de répondre aux souhaits du Forum mondial, l'Assemblée fédérale a autorisé l'administration fédérale fin 2011 à adapter les conventions de non double imposition pertinentes afin que les personnes concernées puissent être identifiées sous une forme différente de celle de nom et adresse (cf. Arrêté fédéral du 23 décembre 2011 complétant la convention de double imposition entre la Suisse et la France, BBl 2011 155). Le 25 juin 2014, les gouvernements des États contractants de la DBA CH-FR sont finalement parvenus à un accord sur la modification du par. XI 3ème paragraphe lit. a Protocole additionnel DBA CH-FR. Par la suite, l'État requis devrait également donner suite aux demandes, à

5.2.4. La Cour suprême fédérale a évalué la validité des traités internationaux conclus par le Conseil fédéral et l'administration fédérale sur la base des décrets fédéraux obligatoires référendaires respectifs, en liaison avec la correspondance avec les Pays-Bas ([BGE 143 II 136](#) E. 5.3.3 p. 151), en Norvège ([BGE 143 II 628](#) E. 4.1 p. 636) et en Suède (décision 2C_387 / 2016 du 5 mars 2018 E. 2.2, dans: StE 2018 A 32 n ° 33) ont été examinés et leur réponse a été affirmative. Cette jurisprudence s'applique également à la DBA CH-FR et à l'accord de 2014. L'efficacité de la modification du protocole additionnel DBA CH-FR par l'accord de 2014 n'est à juste titre pas contestée devant le Tribunal fédéral.

5.2.5. L'accord de 2014 est entré en vigueur le 30 mars 2016 par échange mutuel de notes. Tel que modifié par l'article 1, paragraphe 1, Accord de 2014, par. XI Protocole additionnel DBA CH-FR dans les parties pertinentes (1 er paragraphe, 2 e paragraphe, 3 e alinéas a et 4 alinéa), comme suit (traduction en allemand du texte français original selon le RS 0.672.934.91):

En cas d'échange d'informations au titre de l'article 28 de l'accord, l'autorité compétente de l'État requérant ne doit pas présenter de demande avant que tous les moyens habituels d'obtenir des informations contenues dans son système de taxation interne aient été épuisés. La référence à des informations "probablement substantielles" vise à assurer l'échange d'informations le plus large possible en matière fiscale, sans que les États contractants puissent effectuer des "expéditions de pêche" ou exiger des informations qui ne risquent pas d'être pertinentes pour l'imposition de certains assujettis.

Lorsqu'elles demandent des informations, les autorités requérantes fournissent aux autorités de l'État requis les informations suivantes:

a) l'identité de la personne concernée par un interrogatoire ou une enquête, information qui peut être fournie en indiquant le nom de l'intéressé ou toute autre information permettant son identification;

[...]

Il est entendu que les alinéas a) à e) ci-dessus seront interprétés comme ne faisant pas obstacle à un échange efficace d'informations aux fins de l'application de l'article 28 du présent accord.

"

Dans la version antérieure à l'entrée en vigueur de l'accord de 2014, para. XI 3ème paragraphe lit. aaAdditional Protocol DBA CH-FR comme suit:

"Lorsqu'elles demandent des informations, les autorités requérantes fournissent aux autorités de l'État requis les informations suivantes:

a) le nom et l'adresse de la personne concernée par un ou plusieurs examens et, le cas échéant, tout autre renseignement facilitant l'identification (telle que la date de naissance ou l'état civil); [...]"

L'accord de 2014 contient ensuite la disposition transitoire suivante (article 2 (2) et 3 (accord de 2014)):

"2. Le présent accord s'applique aux demandes d'informations relatives aux exercices civils ou annuels ouverts à compter du 1er janvier 2010.

3. Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, l'article 1^{er}, paragraphe 1, du présent accord s'applique aux demandes d'informations concernant des questions relatives aux périodes allant du 1er février 2013. "

5.3. La présente demande d'assistance concerne des informations relatives aux périodes commençant le 1er janvier 2010 ou après cette date. Il s'agit d'un différend entre les parties et de la nécessité d'identifier les personnes concernées pour les autres à partir du 1er janvier 2010 ou uniquement à compter du 1er février 2013. Manière que de spécifier le nom et l'adresse. Il faut répondre à cette question en interprétant les dispositions pertinentes (article 2, paragraphes 2 et 3, accord de 2014).

5.3.1. Lors de l'interprétation et de l'application des conventions de double imposition, il convient de respecter les principes du droit international énoncés notamment dans la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (VRK, RS 0.111) (arrêt 2C_306 / 2017 du 3 juillet 2019 E. 4.4. .1, pour publication; [BGE 144 II 130](#) E. 8.2 P. 139; [143 II 136](#) E. 5.2.1 page 148; [143 II 202](#) E. 6.3.1 p. 207 et suiv., [142 II 161](#) E. 2.1 .3 page 167; [139 II 404](#) E. 7.2.1 page 422). En tout état de cause, les principes de la Convention de Vienne sur l'interprétation des traités constituent, dans la mesure du possible, un droit international coutumier codifié (Avis de la Cour internationale de Justice du 9 juillet 2004). Conséquences juridiques de la licence d'un territoire palestinien occupé , Recueil CIJ 2004, page 174, § 94; [BGE 125 II 417](#) E. 4.d p 424 f .; [122 II 234](#) E. 4c P. 238; [120 Ib 360](#) E. 2.c p. 365). Ils doivent donc être pris en compte pour l'interprétation de la DBA CH-FR, du protocole additionnel DBA CH-FR et de l'accord 2014 par les autorités de régulation locales, bien que la France ne soit pas partie à la Convention de Vienne (arrêt 2C_306 / 2017 du 3 juillet 2019 E. 4.4. .1, destiné à la publication).

5.3.2. Conformément à l' article 31, paragraphe 1 , du RI , les États contractants doivent interpréter un accord international de bonne foi conformément au sens ordinaire et à la raison d'être de leurs dispositions et à la lumière de leur but et de leur but. Outre le contexte (article 31, paragraphe 2, de la VRK), l' article 31, paragraphe 3, de la VRK de la même manière, tout accord ultérieur entre les parties contractantes sur l'interprétation du contrat ou l'application de ses dispositions (a), tout exercice ultérieur de l'application du contrat indiquant que les parties contractantes sont d'accord sur son interprétation (b), et tout droit international applicable (c) applicable dans les relations entre les parties. Les travaux préparatoires et les conditions du contrat sont conformes à l' art. 32 VRK moyens complémentaires d'interprétation et peuvent être utilisés pour après l' art. 31 VRK pour confirmer déterminé ce qui signifie, ou pour déterminer l'importance, si la conception selon l' art. 31 VRK sens ambigu ou feuilles sombres (Article 32 lit. VRK) ou aboutit à un résultat manifestement déraisonnable ou déraisonnable (art. 32 b) VRK , cf. arrêt 2C_306 / 2017 du 3 juillet 2019 E. 4.4.2, pour publication; [BGE 144 II 130](#) E. 8.2 p. 139, [143 II 136](#) E. 5.2, chacune avec références).

L'article 31 (1) VRC définit une séquence de prise en compte des différents éléments de conception, sans définir un classement fixe entre eux. Cependant, le point de départ de l'interprétation des traités internationaux est le sens habituel de leurs dispositions ([BGE 144 II 130](#) E. 8.2.1 p. 130; [143 II 202](#) E. 6.3.1 p. 208; [143 II 136](#) E. 5.2.2 p. 148). Ce sens ordinaire doit être déterminé de bonne foi et à la lumière de son contexte ainsi que de la finalité du contrat ([BGE 144 II 130](#) E. 8.2.1 p. 139; [143 II 202](#) E. 6.3.1 p. 208; [143 II 136](#) E. 5.2.2 page 148). Le but et le but du contrat sont ce qui devrait être réalisé avec le contrat. L'interprétation téléologique assure, avec l'interprétation de bonne foi, l'effet utile du traité ([BGE 144 II 130](#) E. 8.2.1 p. 139; [143 II 136](#) E. 5.2.2 p. 148; [142 II 161](#) E 2.1.3 page

167; [BGE 141 III 495](#) E. 3.5.1 page 503). La disposition d'un traité de double imposition à interpréter doit donc être interprétée comme ayant un sens parmi plusieurs interprétations possibles, ce qui garantit son application effective et ne débouche pas sur un résultat allant à l'encontre du but et du but des obligations contractées ([BGE 143 II 136](#) E. 5.2.2 p. 149; [142 II 161](#)E. 2.1.3 page 167). En outre, les États contractants sont tenus de s'abstenir de tout comportement ou de toute interprétation par lesquels ils contournent leurs obligations contractuelles ou vident le traité de son objet et de son but ([BGE 144 II 130](#) E. 8.2.1 p. 139; [143 II 202](#) E. 6.3.1 page 208; [142 II 161](#) E. 2.1.3 page 167).

5.4. Les dispositions relatives à l'assistance mutuelle, telles que celles relatives au contenu de la demande d'assistance, ont un caractère procédural. Les conventions contre les doubles impositions contiennent les conditions matérielles de cette procédure, tandis que le droit interne justifie son application en Suisse. Le libellé de la Cour suprême fédérale, selon lequel la loi sur l'assistance fiscale a le caractère de loi de procédure de nature procédurale, doit être compris dans ce sens ([BGE 143 II 628](#) E. 4.3 p. 639 avec références). Sous réserve de dispositions différentes, tant les dispositions du StAhiG que celles de l'assistance administrative dans les conventions de double imposition, conformément à la pratique de la Cour fédérale, étant donné que les règles de procédure s'appliquent immédiatement après leur entrée en vigueur (cf. [BGE 123 II 134](#) E. 5.b / bb P. 139; [112 Ib 576](#) E. 2 page 584 avec références; Jugements 2A.185 / 2003 du 27 janvier 2004 E. 2; 2A.551 / 2001 du 12 avril 2002 E. 2.a; 2A.250 / 2001 du 6 février 2002 E. 3, in: StE 2002 A 31.4 n° 6, StR 57/2002 p. 410). Cette applicabilité directe s'applique aux demandes qui sont faites après l'entrée en vigueur du règlement intérieur, mais les périodes d'imposition avant l'entrée en vigueur des règles de procédure concernant ([BGE 143 II 628](#) E. 4.3 p 639 avec des références, le sens de . Article 28 VRK Dans ce contexte, cf. Arrêt 2A.551 / 2001 du 12 avril 2002 E. 2.a, voir également arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme GSB c. Suisse du 22 décembre 2015, paragraphes 39 et 78).

Toutefois, les États sont libres de limiter les dispositions relatives à l'assistance administrative à certaines périodes fiscales. Ils le font régulièrement en désignant dans les conventions de non-double imposition par une date les périodes d'imposition pour lesquelles des demandes d'assistance peuvent être faites. Par exemple, les conventions de double imposition de la Suisse adaptées à l'article 26 de l'OCDE après 19 ans prévoient que l'assistance administrative n'est fournie que pour les périodes d'imposition à partir d'une certaine date. Alors que dans la plupart des traités de double imposition, cette date a été fixée au 1er janvier de l'année suivant son entrée en vigueur (voir [BGE 143 II 628](#) E. 4.3, p. 640), les parties à l'accord de la DBA CH-FR concernant la modification de l'article 28 DBA CH-FR ont choisi le 1er janvier de l'année suivant leur signature (1er janvier 2010, voir art. 3 accords supplémentaires 2009). Cette règle est reprise à l'article 2, paragraphe 2 de l'accord de 2014. En ce qui concerne l'amendement du par. XI 3ème paragraphe lit. un protocole additionnel DBA CH-FR contient toutefois une règle spéciale en 2014 (article 2, paragraphe 3, de l'accord de 2014, voir supra E. 5.2.5), qui doit être interprétée.

5.5. L'ALE est d'avis que la limitation du champ d'application temporel de l'article 2, paragraphe 3 de l'accord 3, concerne exclusivement les demandes de groupe conformément à l'article 3, lit. c StAhiG . Pour tous les autres types de demandes, toutefois, le champ d'application est défini à l'article 2, paragraphe 2, de l'accord de 2014, ce qui signifie qu'une assistance mutuelle peut être fournie pour la période commençant le 1 er janvier 2010.

5.5.1. Conformément à l'article 2, paragraphe 2, de l'accord de 2014, l'accord de 2014 s'applique en principe aux demandes d'informations relatives aux exercices civils ou aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010. Selon le libellé de l'article 2 (3) combiné avec l'article 1 (1) de l'accord de 2014, la version actuellement en vigueur de l'al. XI 3ème paragraphe lit. un protocole additionnel DBA CH-FR ne s'applique toutefois qu'aux demandes relatives aux périodes commençant le 1er février 2013. Le libellé ne semble pas faire la

distinction entre les demandes de groupe et les autres types de demande. Néanmoins, compte tenu de la date choisie (1er février 2013), il n'est pas tout à fait clair. En effet, cette date soulève de nombreux doutes quant à la question de savoir si tous les types de demandes sans nom sont effectivement soumis à la dérogation prévue à l'article 2, paragraphe 2.

5.5.2. L'ALE est d'avis que l'article 2, paragraphe 3 de l'accord de 2014 ne concerne que les demandes de groupe, et non d'autres demandes sans désignation. Cela se justifie par une référence à l'objet et à la finalité de l'accord de 2014 (article 31, paragraphe 1, du VRK) et aux circonstances dans lesquelles le contrat a été passé (article 32 du VRK). Selon elle, le calendrier de l'accord devrait être coordonné en 2014 avec l'entrée en vigueur des dispositions sur les demandes de groupe de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (Tax Office Assistance Act, StAhiG; RS 651.1). Contrairement à la DBA CH-FR, au protocole additionnel DBA CH-FR et à l'accord 2014, le StAhiG établit une distinction explicite entre les demandes de groupe et les autres demandes sans nom.

5.5.3. Les déclarations de l'ALE peuvent être approuvées. Bien que le projet de loi sur l'assistance aux impôts, publié en 2011, ait toujours explicitement exclu les demandes de groupe (article 4, paragraphe 1, de la loi E-StAhiG, BBl 2011 6234). Toutefois, le Conseil fédéral avait déjà supposé à l'époque que les enquêtes de groupe en raison de la révision à venir du commentaire de l'OCDE sur l'AMCE de l'OCDE devaient être approuvées sous peu (voir le message du 6 juillet 2011 sur l'adoption de la loi sur l'assistance au bureau des impôts, BBl 2011 6204 f.). Après que cette révision eut été adoptée par l'OCDE le 17 juillet 2012 et que les demandes de groupe aient ainsi été inscrites dans le commentaire de l'OCDE sur l'article 26 de l'OCDE-MA, le Parlement a supprimé la phrase de l'article 4, paragraphe 1, de la requête de groupe, E-StAhiG. toujours expressément exclu. La discussion animée, Depuis la modification du 21 mars 2014, la loi sur l'assistance aux impôts établit également une distinction entre le libellé et les autres demandes (voir AS 2014 2309). Selon cet amendement, les demandes de groupe sont des "demandes d'assistance mutuelle nécessitant des informations sur plusieurs personnes qui ont agi selon un comportement identique et qui peuvent être identifiées sur la base d'informations précises" (article 3, point c), StAhiG). Une partie des dispositions relatives aux demandes de groupe a été déclarée applicable aux demandes de groupe déposées à compter du 1er février 2013 (voir l' article 24 bis, paragraphe 1 , de l'Ambassade du 16 octobre 2013 modifiant la loi sur l' assistance aux impôts , BBl 2013 8380).

Demandes de groupe conformément à l' article 3, lit. Les StAhiG ne sont donc autorisés en droit international que depuis le 1er février 2013. En revanche, le droit interne ne comportait pas de restriction comparable pour les requêtes individuelles (y compris celles résumées dans une demande de liste), identifiées individuellement par les personnes concernées sans fournir leur nom et adresse, mais autrement (par exemple au moyen de numéros de banque) (cf. au-dessus de E. 4.3). Ces demandes pourraient donc être aussi avant le 1er Février, 2013, sur cette question à condition que le traité de double imposition applicable ne prescrivent l'identification individuelle au moyen du nom et l' adresse (voir. [BGE 143 II 628](#) E. 4,2 p 637 et suivantes;. [143 II 136E](#). 5,3 pages 149 et suivantes. La date du 1er février 2013 ne concerne donc que les demandes de groupe conformément à l' article 3 lit. c StAhiG d'importance.

5.5.4. En outre, une interprétation restrictive de l'article 2, paragraphe 3, de l'accord de 2014 prend également en compte le caractère exceptionnel de cette disposition par rapport à la règle de l'article 2, paragraphe 2 de l'accord de 2014. Conformément à l'article 2, paragraphe 2 de l'accord de 2014, l'accord de 2014 et les amendements à la DBA CH-FR et au protocole associé qui y figure s'appliquent à toutes les demandes d'informations relatives aux exercices calendaires ou financiers ouverts à compter du 1er janvier 2010. Si l'article 2, paragraphe 3, de l'accord 2014 s'applique non seulement aux demandes de groupe, mais également à la liste

des demandes, la règle de l'article 2, paragraphe 2, de l'accord 2014 perdrait une grande partie de son champ d'application, à l'exception de l'article 2, paragraphe 3, de l'accord 2014. , En outre, il applique Ziff. XIème paragraphe Protocole additionnel DBA CH-FR, sur lequel l'ALE pointe à juste titre. Cette disposition s'applique à toutes les demandes d'informations requises pour les périodes fiscales à partir du 1er janvier 2010. Il fait partie du contexte de l'accord de 2014 et doit donc être pris en compte dans l'interprétation de cet accord en droit international (Article 31, paragraphes 1 et 2, de la VRK).

Para. XIème paragraphe Protocole additionnel DBA CH-FR encourage les États contractants à ne pas surestimer les conditions de forme des demandes d'assistance (pour la formulation, voir supra E. 5.2.5). Bien que cette disposition ne puisse pas être interprétée comme une indication directe qu'aux fins de l'article 2, paragraphe 3, de l'accord de 2014, il convient de distinguer les demandes de groupe des autres demandes sans nom. Après tout, toutefois, on peut constater que l'accord conclu en 2014 visait à assouplir les exigences formelles en matière d'assistance mutuelle. Une interprétation extensive de l'article 2, paragraphe 3, de l'accord de 2014 irait à l'encontre de cet objectif si elle rendait l'assistance administrative impossible.

5.5.5. Enfin, cette interprétation est corroborée par un communiqué de presse du Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SIF), en date du 30 mars 2016, qui avait été chargé de négocier l'accord de 2014 du côté suisse. Dans ce document, le SIF informait le public sur le contenu de l'accord de 2014, notamment: "Cet accord permettra également à la Suisse de répondre aux demandes de groupes de la France, ces demandes pouvant faire l'objet d'émissions commençant le 1er février 2013, la date d'entrée en vigueur de la loi fédérale sur l'assistance internationale en matière fiscale. "

Les déclarations unilatérales, telles que les communiqués de presse émanant d'une autorité compétente pour les négociations, ne sont pas imputables aux travaux préparatoires au sens de l'article 32 de la VRK (voir OLIVER DÖRR, dans: Dörr / Schmalenbach [éd.], Convention de Vienne sur le droit des traités 2 e éd. 2018, n ° 15 à l'article 32 VRK ; RICHARD GARDINER, Interprétation des traités, 2 e édition 2015, p. 119). Néanmoins, ils peuvent être considérés comme des moyens complémentaires d'interprétation dans le contexte de l'article 32 de la VRK s'ils permettent de tirer des conclusions quant aux circonstances dans lesquelles le contrat a été conclu (voir arrêt de la CIJ du 12 décembre 1996) [Iran v. USA]CIJ Recueil 1996, S. 814 § 29; MARK E. VILLIGER, Commentaire de la Convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités, 2009, N. 5 zu Art. 32 VRK).

5.6. L'interprétation de l'article 2, paragraphe 3, de l'accord de 2014, eu égard à l'objet et à la finalité de l'accord de 2014, à son contexte et aux circonstances dans lesquelles le contrat a été conclu, montre donc que cette disposition exclut l'application du par. XI 3. Par. Lit. un protocole additionnel DBA CH-FR pour les demandes de groupe uniquement pour des informations concernant les périodes commençant le 1er février 2013. Cette demande n'est pas une demande de groupe au sens de l'article 3, lit. c StAhiG mais une recherche par auditeur dans laquelle les personnes concernées peuvent être identifiées individuellement sur la base des numéros de banque connus (voir ci-dessus E. 4.5). Ainsi, conformément à l'article 2, paragraphe 2, de l'accord de 2014 et à la Sec. XI 3ème paragraphe lit. un protocole additionnel DBA CH-FR doit bénéficier d'une assistance administrative pour les périodes ouvertes à compter du 1er janvier 2010, bien que la demande identifie les personnes concernées d'une autre manière que les noms et adresses. Le point de vue opposé de la juridiction inférieure est incompatible avec le droit international.

IV. Importance attendue et expédition de pêche

6.

La juridiction inférieure a annulé les décisions finales et la décision d'édition de l'ALE, car la demande d'assistance de la DGFP ne répond pas aux exigences plus strictes en matière de

recherche d'auditeur. La FTA se plaint de ce que la juridiction inférieure a mal examiné la demande de la DGFP en fonction des critères applicables aux demandes de groupe. Même si ces critères étaient applicables, ils auraient été remplis en l'espèce. Il est donc probable que la demande porte sur des informations importantes au sens de l'article 28 (1) de la DBA CH-FR et ne constitue pas une expédition de pêche non admissible au sens de l'al. XI 2ème paragraphe Protocole additionnel DBA CH-FR dar.

6.1. Dans un premier temps, il convient d'examiner si les critères permettant de délimiter les demandes de groupe admissibles des "expéditions de pêche" inadmissibles sont également applicables aux recherches d'auditeurs.

6.1.1. En vertu de l'article 28 (1) de la DBA CH-FR, les autorités compétentes des États contractants échangent des informations susceptibles d'avoir une incidence importante sur l'application de l'accord ou sur l'application ou le respect du droit fiscal national. L'exigence de matérialité probable vise à assurer l'échange d'informations le plus large possible sans permettre aux États parties d'exiger des informations au hasard ou des informations qui n'auront aucune incidence sur l'imposition d'un assujetti donné (voir le point 2). XI 2ème paragraphe Protocole additionnel DBA CH-FR; [BGE 143 II 185](#) E. 3.3.1 page 193; [142 II 161](#) E. 2.1.1 page 165; [141 II 436](#)E. 4.4.3, page 445; Commentaire de l'OCDE, N. 5 sur l'article 26; voir. Voir aussi DANIEL HOLENSTEIN, dans: Commentaire sur le droit fiscal suisse, Droit fiscal international, 2015, n ° 93 sur l'article 26 OCDE-MA; Xavier Oberson, dans: Danon et al. [Éd.], Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, n ° 35 à art. 26 OCDE-MA). Par conséquent, la présomption de pertinence probable constitue un obstacle peu élevé pour une demande d'assistance ([BGE 143 II 185](#) E. 3.3.2 p. 195; [142 II 161](#) E. 2.1.1 p. 166 avec références).

6.1.2. Une demande d'assistance mutuelle n'a pas la pertinence prévue si elle est présentée dans le but d'obtenir des preuves au hasard et sans lien particulier avec les procédures fiscales en cours. Ces demandes d'assistance mutuelle sont appelées "expéditions de pêche" (voir la définition de l'OCDE: "les demandes de renseignements dont il est peu probable qu'elles soient liées avec une enquête ou un contrôle en cours"), Commentaire de l'OCDE, idF de 17 Voir également l' article 7 (a) StAhiG , NICOLA INGLESE, Les preuves pour la prospective, 2017, p. 293 et suiv.). La Cour fédérale a déjà fondé cette interprétation de l'expression «expédition de pêche» sur l'interprétation de plusieurs conventions relatives à la double imposition (cf.[BGE 143 II 628](#) E. 5.2 page 642 [Norvège]; [143 II 185](#) E. 3.3.1 page 193; [143 II 136](#) E. 6.1 pages 152 et suivantes; [141 II 436](#) E. 4.4.3 page 445 [Pays-Bas]; Jugement 2C_695 / 2017 du 29 octobre 2018 E. 5.2, in: StE 2019 A 31.1 N ° 14 [Allemagne]). Même dans le cadre de la DBA CH-FR, les États contractants n'ont pas besoin de donner un coup de main pour les "expéditions de pêche" (point XI, deuxième alinéa, protocole additionnel DBA CH-FR). La loi sur l'assistance fiscale repose sur le principe de l'article 26 de l'OCDE-MA à l' article 7 lit. un StAhiG pris en charge. Par la suite, une demande d'assistance ne sera pas prise si elle est faite dans le but d'enquêter sur des preuves.

6.1.3. Les demandes d'assistance qui n'identifient pas nommément les personnes concernées par les données font l'objet d'un examen plus approfondi conformément à la jurisprudence afin d'exclure les "expéditions de pêche" (voir [BGE 139 II 404](#) E. 7.2.3 page 426 f.). À cette fin, la Cour suprême fédérale a défini trois critères en se référant au commentaire de l'OCDE sur l'OCM-MA. Ensuite, l'autorité requérante doit dans sa demande

- (i) fournir une description détaillée du groupe décrivant les faits et circonstances spécifiques ayant conduit à la demande;
- (ii) expliquer le droit fiscal applicable et expliquer pourquoi il y a des motifs de croire que les contribuables du groupe ont manqué à leurs obligations, c'est-à-dire d'enfreindre le droit fiscal; et

(iii) montrer que les informations demandées peuvent conduire à l'exécution des obligations des contribuables du groupe (voir [BGE 143 II 136](#) E. 6.1.2 page 157, voir aussi [BGE 143 II 628](#) E. 5.2 p 2C_695 / 2017 du 29 octobre 2018 E. 5.2, dans: StE 2019 A 31.1 n ° 14).

La Cour suprême fédérale a déterminé ces critères principalement en ce qui concerne les demandes de groupe au sens de l' article 3 lit. c StAhiG (voir [BGE 143 II 136](#) E. 6.1 p. 152 et suiv.). Toutefois, dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral a estimé que, pour des raisons de cohérence, les mêmes critères devaient également être appliqués pour délimiter les demandes de liste des expéditions de pêche non admissibles (voir [BGE 143 II 628](#) E. 5.1 p. 642, arrêt 2C_695 / 2017 du 29 mai). Octobre 2018 E. 5.2, dans: StE 2019 A 31.1 N ° 14).

Le point de vue opposé de l'ALE, selon lequel les demandes de liste n'énoncent pas de demandes plus élevées que les demandes individuelles, car elles reposent sur une caractéristique d'identification plus forte (par exemple, un numéro de compte bancaire) qu'un simple schéma comportemental, ne correspond pas à la jurisprudence actuelle sur cette question.

La FTA met la jurisprudence de la Cour fédérale sur ce point aux fins de discussion. La Cour suprême fédérale a statué dans les décisions susmentionnées (voir [BGE 143 II 628](#)E. 5.1, page 642 et arrêt 2C_695 / 2017 du 29 octobre 2018 E. 5.2, dans: StE 2019 A 31.1, n ° 14) a déjà examiné s'il était approprié d'appliquer les demandes de groupe adressées à des demandes d'écoute, si cela identifier les personnes concernées au moyen d'un critère clairement défini, tel que les numéros de compte bancaire. Il a répondu par l'affirmative à la prise en compte des implications pratiques potentiellement importantes des demandes d'inscription, en particulier lorsqu'un grand nombre d'éléments d'identification (numéros de compte bancaire, par exemple) figurant sur une telle liste correspondent à un grand nombre de personnes concernées. La présente affaire le montre maintenant à titre d'exemple. Incidemment, cette pratique a également été bien accueillie par la littérature (voir MATTEOTTI / WINGEIER, Analyse de la jurisprudence de la Cour fédérale en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale à partir du deuxième semestre de 2018, ASA 87, page 780). En l'espèce, il n'ya aucune raison de s'écarter de cette jurisprudence.

6.2. Les critères développés pour les demandes de groupe sont donc applicables à cette demande. Dans un deuxième temps, la question se pose de savoir si les trois conditions préalables remplies permettent, selon la jurisprudence, d'exclure les "expéditions de pêche" (voir supra E. 6.1.3), comme le prétendent les filiales de la FTA.

6.2.1. La présente demande, ainsi que les ajouts que la DGFP a ultérieurement apportés à la demande de l'ALE, contiennent une liste de comptes bancaires et d'autres numéros de banque et représentent les faits spécifiques sur lesquels la DGFP l'a demandée. Il décrit ensuite les règles fiscales applicables et montre que les informations demandées sont susceptibles de faire respecter ces règles. Après une discussion approfondie, la seule question est de savoir si la demande contient suffisamment d'éléments de preuve pour suggérer que les contribuables concernés ont manqué à leurs obligations.

6.2.2. Selon la jurisprudence, l'autorité requérante doit exposer des faits attestant d'un comportement illégal des personnes appartenant au groupe ou à la liste ([BGE 143 II 628](#) E. 5.2 p. 642, arrêt 2C_695 / 2017 du 29 octobre 2018 E.). 5.2, dans: StE 2019 A 31.1 n ° 14, voir aussi l' article 3, paragraphe 1, point g) de l'ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Steueramtshilfeverordnung, StAhiV; RS 651.11]). Il doit exister des preuves concrètes du non-respect des obligations fiscales. Les demandes à des fins d'investissement simples sans suspicion ne sont pas autorisées ([BGE 143 II 136](#)E. 6.1.2 page 157). Inversement, l'État requérant n'a pas à prouver le comportement contraire au droit fiscal avec une quasi-certitude; des motifs concrets de suspicion sont suffisants (voir [BGE 143 II 628](#) E. 5.2 p. 642, arrêt 2C_695 / 2017 du 29 octobre 2018 E. 5.2, dans: StE 2019 A 31.1 n ° 14). La question de savoir si les soupçons avancés sont suffisants doit être jugée sur la base d'une vision

globale. S'agissant d'une liste de personnes potentiellement assujetties, individualisées au moyen de numéros de compte, les soupçons ne doivent pas concerner des personnes physiques, mais de manière générale des personnes de ce groupe ([BGE 143 II 628](#)E. 5,4 p 644; Jugement 2C_695 / 2017 du 29 octobre 2018 E. 5.2, in: StE 2019 A 31.1 N ° 14). Selon les circonstances, la manière dont l'État requérant a pris connaissance de la liste peut également indiquer que les titulaires du compte ont manqué à leurs obligations fiscales (arrêt 2C_695 / 2017 du 29 octobre 2018 E. 5.2. dans: StE 2019 A 31.1 n ° 14).

6.2.3. Le commentaire de l'OCDE sur l'AMM de l'OCDE contient un certain nombre d'exemples pour aider à définir ce qui est susceptible d'être des demandes substantielles et des expéditions de pêche non admissibles. En l'espèce, deux d'entre elles sont pertinentes:

- Il y a suffisamment de suspicion et aucune "expédition de pêche" si, au cours d'une enquête en cours, l'État requérant demande, sur la base d'une liste de numéros de carte de crédit, des informations sur les titulaires de certaines cartes de crédit émises par une banque de l'État requis et l'État requérant, à la lumière des conclusions de son enquête relative à l'utilisation régulière des cartes dans l'État requérant, accepte leur appartenance à des personnes qui sont des résidents fiscaux dans l'État requérant. Afin de prouver la pertinence probable des informations demandées, l'État requérant doit notifier à l'État requis les numéros de carte de crédit mais également les circonstances et les conclusions de l'enquête susmentionnées (voir le commentaire de l'OCDE, n. 8 f), Art. Modèle de l'OCDE; [BGE 143 II 628](#) E. 5,2 S. 643; [143 II 136](#) E. 6.1.2 page 155 et suivantes, avec les commentaires de l'OCDE).

- Il n'y a pas suffisamment de suspicion et aucune assistance administrative ne doit être fournie si l'État requérant demande à l'État requis, sans autre justification, de lui communiquer les noms, adresses et les soldes des personnes établies dans l'État requis qui sont titulaires d'un compte dans une banque de l'État requis. (Voir le commentaire de l'OCDE, n ° 8.1 de l'art. à l'art. 26 OCDE-MA).

6.2.4. La Cour suprême fédérale a jusqu'à présent accepté des motifs raisonnables de suspicion dans les constellations suivantes:

- Une banque a envoyé des lettres aux titulaires de comptes pour les informer de la résiliation imminente de la relation commerciale dans le cas où elles ne renverraient pas le formulaire "Impôt sur l'épargne UE - Autorisation de divulgation volontaire" signé en temps voulu ou prouver de toute autre manière leur conformité fiscale à la banque. , Les autorités fiscales néerlandaises ont demandé des informations sur les titulaires de compte résidant aux Pays-Bas et n'ayant pas fourni de preuves suffisantes de leur conformité fiscale ([BGE 143 II 136](#) E. 6.3 p. 158 f.).

- Une demande d'assistance de l'administration fiscale norvégienne a répertorié neuf numéros de cartes de crédit émises par des institutions financières suisses. Selon la demande, ces cartes de crédit ont été utilisées pour des transactions sur des sommes importantes et pendant de longues périodes dans la même région de Norvège. Bien que les autorités fiscales norvégiennes aient déjà pu identifier de manière indépendante les détenteurs de cartes similaires grâce aux transactions effectuées sur Internet, cela n'a pas été possible pour les neuf cartes en question car elles avaient été utilisées pour retirer de l'argent ou uniquement par PIN ([BGE 143 II 628](#) E. 5,4 pages 644 et suivantes.

- Les autorités fiscales allemandes ont demandé une assistance sur la base d'une liste de numéros de compte bancaire trouvés lors d'une enquête pénale et enregistrés dans un fichier caché sur l'ordinateur personnel d'un membre du personnel, mais pas dans la sauvegarde système de la banque. Combiné à d'autres circonstances, telles que l'enquête préliminaire de la Banque suivie de la saisie des données et du montant important du compte correspondant, il s'agissait d'une indication concrète d'irrégularités (arrêt 2C_695 / 2017 du 29 octobre 2018 E. 5.3.1 , dans: StE 2019 A 31.1 N ° 14).

6.2.5. Selon les conclusions de la juridiction inférieure qui lie le Tribunal fédéral (article 105 (1) BGG , voir ci-dessus E. 3.1), les indications suivantes découlent de la demande de la DGFP:

- Le bureau du procureur de Bochum a constaté les infractions B et C en mai 2012 et juillet 2013 dans le cadre d'une enquête pénale relative à des perquisitions à domicile visant une société du groupe allemand du défendeur.
- Le procureur Bochum a également trouvé une liste A, qui identifiait les noms de 1 130 personnes. Ces personnes étaient des contribuables français à 97%. Au moment de la demande, la DGFP avait déjà enquêté sur plus du tiers de ces personnes. Selon la DGFP, les premiers résultats, qui représentent environ la moitié des enquêtes ouvertes, confirment que les contribuables concernés n'avaient pas déclaré leur compte ou l'avaient régularisé à une date antérieure.
- Les listes B et C étaient en relation avec la liste A, mais ces listes ont toutes été trouvées dans le même contexte lors des mêmes recherches au domicile.
- Les listes B et C ne contenaient pas de nom mais un code de domicile indiquant que les clients de la banque concernée étaient basés en France.
- Outre l'enquête pénale susmentionnée en Allemagne, des poursuites sont en cours en France contre le défendeur et ses personnes affiliées. Selon la DGFP, le défendeur est notamment accusé d'avoir mis en place un système de fraude fiscale de grande portée. Selon la DGFP, les listes B et C découlent précisément de la période couverte par ces allégations.

6.2.6. Pris ensemble, ces facteurs justifient un soupçon raisonnable de comportement fautif de la part des personnes concernées par les numéros des listes B et C. Cela inclut les personnes concernées par les huit décrets finaux.

Sur la base des premières conclusions de la DGFP sur la liste A, il semble statistiquement très probable qu'au moins une grande majorité des personnes figurant sur la liste A aient violé leurs obligations fiscales françaises. Comme il n'y a pas de différences qualitatives entre les personnes figurant derrière les listes B et C, d'une part, et les personnes figurant sur la liste A, d'autre part, l'incapacité des personnes figurant sur la liste A à figurer dans le contexte de la liste est une indication de l'immunité fiscale des personnes figurant sur les listes B et C. Le fait que les listes B et C ne contiennent pas les noms des clients de la banque n'indique pas le contraire.

Si, comme c'est le cas en l'occurrence, on trouve ensemble trois listes, dont l'une identifie les clients des banques, qui résident dans l'État requérant et qui, dans une large mesure, n'ont pas rempli leurs obligations fiscales, il n'ya aucune raison de croire que les deux autres listes, les identifiez uniquement les numéros et un code de domicile pour la France, agissent différemment. L'absence de noms sur ces listes serait plutôt une indication supplémentaire d'une possible inconduite fiscale des personnes concernées.

Le fait que les listes B et C aient été découvertes lors d'une perquisition domiciliaire dans le cadre d'une enquête pénale en Allemagne constitue également une indication à prendre en compte dans le présent contexte (voir l'arrêt 2C_695 / 2017 du 29 octobre 2018 E. 5.3. 1).

6.3. En résumé, il convient de noter que la demande d'assistance de la DGFP fournit des motifs suffisamment concrets pour suspecter un comportement illégal des personnes se trouvant derrière les listes B et C - et donc des personnes concernées par les huit décrets finaux. La demande d'assistance de la France n'est pas une "expédition de pêche" au sens de l'al. XI 2ème paragraphe Protocole additionnel DBA CH-FR. Les informations demandées sont conformes à la condition de pertinence probable visée à l'article 28 (1) de la DBA CH-FR. Contrairement à la décision de la juridiction inférieure, la Suisse n'a pas de droit en droit international en l'espèce, sur la base de l'article 28 (1) DBA CH-FR et par. XI 2ème paragraphe Protocole additionnel DBA CH-FR pour refuser l'assistance.

6.4. Dans la mesure où le défendeur demande en outre que l'affaire soit rejetée pour des conclusions de fait supplémentaires auprès de la juridiction inférieure, il ne peut être satisfait. La juridiction inférieure a tenu compte du fait que la demande reposait non seulement sur des numéros de compte bancaire, mais également sur d'autres types de numéros de banque. La question de la pertinence ou de l'existence probable d'une "expédition de pêche" est facilement posée sur la base des faits exposés dans l'affaire de la juridiction inférieure (voir art. 107 (2) du BGG).

V. Principe de confidentialité et de spécialité

7.

Le défendeur soutient que la demande d'assistance ne peut être satisfaite en raison de la menace de violation du devoir de confidentialité et du principe de spécialité selon l'article 28 (2) DBA CH-FR. Plus précisément, elle se plaint que la DGFP n'ait jamais exclu sans équivoque que les informations demandées seraient transmises au bureau du procureur général et finalement engagées dans la procédure pénale engagée contre le défendeur. L'ALE est d'avis que la DGFP, avec ses assurances du 11 juillet 2017, a dissipé les doutes quant au respect du droit international, que la bonne foi de la France devait être présumée et qu'elle devait bénéficier d'une assistance administrative.

7.1. Le principe *pacta sunt servanda*, qui est codifié conformément au droit international coutumier et à l'article 26 de la VRK, dispose qu'un traité international en vigueur lie les parties contractantes et doit être rempli de bonne foi ([BGE 143 II 136](#) E. 5.2.1 p. [142 II 35E](#). 3.2 page 38, chacune avec notes). Il existe donc une présomption que les États signataires du traité agissent de bonne foi. Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption signifie que l'État requis s'appuie sur les informations de l'État requérant (principe de confiance). Cependant, le principe de confiance n'exclut pas que l'État requis exigera des explications supplémentaires de la part de l'État requérant s'il existe des doutes sérieux quant à sa conformité avec le droit international. La présomption de bonne foi d'un État contractant ne peut être renversée que sur la base d'éléments de preuve concrets et prouvés (voir [BGE 144 II 206](#), E. 4.4, p. 215 avec de nombreuses références).

7.2. La disposition pertinente de l'article 28 (2) DBA CH-FR se lit comme suit (traduction allemande du texte français original selon le RS 0.672.934.91):

"2. Toute information reçue par un État contractant conformément au paragraphe 1 est confidentielle en tant qu'information obtenue en vertu de la législation de cet État et ne peut être divulguée qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les autorités administratives) qui: elles participent à l'évaluation ou à la perception, à l'exécution, à la poursuite, au jugement ou au contrôle des impôts visés au paragraphe 1. Ces personnes ou autorités ne peuvent utiliser les informations à ces fins Divulguer des informations lors d'un procès public ou d'une décision de justice. Nonobstant les dispositions précédentes, un État contractant peut utiliser les informations obtenues à d'autres fins si ces informations peuvent être utilisées à d'autres fins en vertu du droit des deux États et si l'autorité compétente de l'État requis accepte cet autre usage. "

Comme on peut facilement le déduire du libellé de cette disposition, les États contractants sont tenus de garder confidentielles les informations transmises afin d'aider l'office. Vous ne pouvez mettre ces informations à la disposition de personne autre que les personnes et les autorités mentionnées dans cette disposition. En outre, l'article 28 (2) de la DBA CH-FR interdit aux États contractants d'utiliser les informations transmises de manière autre que celles qui sont spécifiées dans cette disposition (principe de la spécialité, voir DANIEL HOLENSTEIN, dans: Commentaire sur le droit fiscal suisse, Droit fiscal international, 2015, n° 243 sur l'article 26 OCDE MA, Xavier OBERSON, dans: Danon et al., [Ed.], Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, n° 93 sur

l'Article 26 OCDE -MA; ANDREA OPEL, femme de chambre, regardez, who - Sur le principe de la bonne foi dans l'assistance fiscale internationale, ASA 86 pp. 277 sq.; voir. Voir également MICHAEL ENGELSCHALK, dans: Vogel / Lehner [éd.], Convention de la double imposition, 6e éd. 2015, n ° 82 sur l'article 26 OCDE-MA ["limitation de l'objet"]. L'utilisation à des fins non conformes n'est possible que, d'une part, si le droit des deux États contractants autorise l'utilisation des informations à d'autres fins et, d'autre part, que l'autorité compétente de l'État requis accepte l'utilisation non contractuelle. En ce qui concerne la poursuite des infractions pénales, la première présuppose qu'une utilisation non contractuelle est possible en vertu du droit de l'État requérant et que les infractions sont éligibles en vertu du droit de l'État requis (y compris le droit international applicable) (voir le Commentaire de l'OCDE, N. 12.3 à Art.26 OCDE-MA; ANA DOURADO, dans: Reimer / Rust [éd.], Klaus Vogel sur les conventions de double imposition, tome 2, 4 e éd. 2015, n ° 267 à l'article 26 OCDE-MA; DANIEL HOLENSTEIN, in: Commentaire sur le droit fiscal suisse, Droit fiscal international, 2015, n ° 268 et suiv., Article 26 OCDE-MA).

7.3. Si l'État requis reconnaît des indications concrètes indiquant que l'État requérant communiquera les informations aux personnes et autorités visées à l'article 28 (2) DBA CH-FR ou les utilisera à des fins non commerciales, le principe de bonne foi du droit international et Estimant (article 26 de la Constitution) que l'État requis fait d'abord appel à l'État requérant et l'invite instamment à respecter les obligations qui lui incombent en vertu du droit international (voir supra, E. 7.1). Si l'État requérant fournit des assurances suffisantes, sa bonne foi doit être présumée. L'État requis doit en principe s'appuyer sur la sincérité des assurances (principe de confiance, art. 26 VRK; voir. au-dessus de E. 7.1). Si l'État requérant ne fournit pas des assurances suffisantes en dépit d'affirmations, ou si ses assurances ne sont pas dignes de confiance, c'est-à-dire s'il existe encore des indications concrètes d'une violation imminente du secret ou du principe de spécialité, l'État requis peut refuser de fournir une assistance administrative (voir le Commentaire de l'OCDE, n sur l'article 26 OCDE-MA, voir aussi l'arrêt du Finanzgericht Köln 2 V 1948/08 du 20 août 2008, E. 3.b / bb. [1] et [3], dans: Décisions des tribunaux financiers [EFG] 2008 , 1764; DONATSCH AND OTHER, Assistance mutuelle internationale, 2e éd. 2015, page 245; MICHAEL ENGELSCHALK, in Vogel / Lehner [éd.], Convention sur la double imposition, 6 e éd. 2015, n os 38 et 112 sur l'article 26 OCDE-MA; MICHAEL HENDRICKS, in: Franz Wassermeyer [éd.], Double imposition, feuillets mobiles, supplément 2013, N. 52 à l'article 26 de l'OCDE-MA; STEFAN OESTERHELT, Assistance en matière de droit fiscal international en Suisse, Lettre 12 octobre 2009, n ° de marge. 140).

7.4. Initialement, l'ALE doutait que la France respecte le secret et le principe de spécialité. Selon la lettre du 1 er septembre 2016 à la DGFP, ces doutes étaient fondés sur les indications spécifiques suivantes que le défendeur avait soumises à l'ALE:

- Selon les informations du défendeur, la DGFP est un demandeur privé dans la procédure judiciaire engagée contre le défendeur et est par conséquent en conflit d'intérêts en ce qui concerne l'utilisation des informations transmises par l'Office.
- Les documents judiciaires montrent que les autorités fiscales françaises ont déjà soumis de nombreuses informations fiscales aux autorités répressives, notamment 4 000 dossiers de contribuables qui ont régularisé leurs affaires.
- Le CD contenant les listes B et C a été envoyé aux autorités impliquées dans la procédure pénale.
- Une lettre datée du 28 août 2014 adressée au juge Guillaume Daieff par la DGFP témoigne de la transmission d'informations sur douze clients du défendeur aux autorités répressives. Il semble même que les autorités judiciaires aient lancé les demandes d'assistance correspondantes.

- Selon les avocats français du défendeur, le droit interne impose aux autorités fiscales françaises de fournir aux autorités répressives toutes les informations nécessaires, indépendamment de la DBA CH-FR.

7.5. Dans son analyse, la FTA a supposé, à juste titre, dans son analyse, que les autorités de poursuite et de justice pénale françaises impliquées dans la procédure pénale engagée contre le défendeur et ses filiales ne constituaient pas des autorités au sens de l'article 28, paragraphe 2, de la DBA CH-FR et l'utilisation d'informations transmises dans le cadre de procédures bancaires ou de blanchiment d'argent inéquitables dans un cas grave de fraude fiscale préalable ("blanchiment aggravé de fraude fiscale") n'entre pas dans le champ d'application de l'art. 28 alinéa 2 DBA CH-FR aurait dû être inclus. En raison de "poursuites [...] concernant les taxes visées à [l'article 28, paragraphe 1, de la DBA, CH-FR]" ("poursuites concernant ces impôts") vise uniquement la répression de l'infraction des infractions pénales qui protègent les intérêts fiscaux publics et leur contenu illégal dans la loi fiscale épuisée (comparez OCDE, Lutte contre la criminalité fiscale: Les dix principes centraux, 2018, p. 14, paragraphe 3, et catalogue témoin à la page 15 § 8). Les affaires de blanchiment de capitaux et de comportement bancaire ou financier déloyal ne sont pas couvertes par la présente affaire (pour le bien juridique derrière les faits du blanchiment de capitaux, voir l'arrêt 6B_1208 / 2018 du 6 août 2019 E. 4.5.1, pour publication, voir aussi le commentaire de l'OCDE, idF 15 juillet 2005, n ° 12.3 à l'art. 26 OCDE-MA, selon lequel la lutte contre le blanchiment de capitaux est un objectif non traité, pour lequel l'OCDE recommande d'autoriser son utilisation). qui protègent les intérêts fiscaux publics et dont l'illégalité est épuisée dans l'infraction contre la législation fiscale (voir OCDE, Lutte contre la criminalité fiscale: les dix principes centraux, 2018, p 14 § 3 et exemple de catalogue à la page 15 § 8). Les affaires de blanchiment de capitaux et de comportement bancaire ou financier déloyal ne sont pas couvertes par la présente affaire (pour le bien juridique derrière les faits du blanchiment de capitaux, voir l'arrêt 6B_1208 / 2018 du 6 août 2019 E. 4.5.1, pour publication, voir aussi le commentaire de l'OCDE, idF 15 juillet 2005, n ° 12.3 à l'art. 26 OCDE-MA, selon lequel la lutte contre le blanchiment de capitaux est un objectif non traité, pour lequel l'OCDE recommande d'autoriser son utilisation). qui protègent les intérêts fiscaux publics et dont l'illégalité est épuisée dans l'infraction contre la législation fiscale (voir OCDE, Lutte contre la criminalité fiscale: les dix principes centraux, 2018, p 14 § 3 et exemple de catalogue à la page 15 § 8). Les affaires de blanchiment de capitaux et de comportement bancaire ou financier déloyal ne sont pas couvertes par la présente affaire (pour le bien juridique derrière les faits du blanchiment de capitaux, voir l'arrêt 6B_1208 / 2018 du 6 août 2019 E. 4.5.1, pour publication, voir aussi le commentaire de l'OCDE, idF 15 juillet 2005, n ° 12.3 à l'art. 26 OCDE-MA, selon lequel la lutte contre le blanchiment de capitaux est un objectif non traité, pour lequel l'OCDE recommande d'autoriser son utilisation). Les dix principes centraux, 2018, page 14, § 3 et exemple de catalogue à la page 15, paragraphe 8). Les affaires de blanchiment de capitaux et de comportement bancaire ou financier déloyal ne sont pas couvertes par la présente affaire (pour le bien juridique derrière les faits du blanchiment de capitaux, voir l'arrêt 6B_1208 / 2018 du 6 août 2019 E. 4.5.1, pour publication, voir aussi le commentaire de l'OCDE, idF 15 juillet 2005, n ° 12.3 à l'art. 26 OCDE-MA, selon lequel la lutte contre le blanchiment de capitaux est un objectif non traité, pour lequel l'OCDE recommande d'autoriser son utilisation). Les dix principes centraux, 2018, page 14, § 3 et exemple de catalogue à la page 15, paragraphe 8). Les affaires de blanchiment de capitaux et de comportement bancaire ou financier déloyal ne sont pas couvertes par la présente affaire (pour le bien juridique derrière les faits du blanchiment de capitaux, voir l'arrêt 6B_1208 / 2018 du 6 août 2019 E. 4.5.1, pour publication, voir aussi le commentaire de l'OCDE, idF 15 juillet 2005, n ° 12.3 à l'art. 26 OCDE-MA, selon lequel la lutte contre le blanchiment de capitaux est un objectif non traité, pour lequel l'OCDE recommande d'autoriser son utilisation).

Puisque les autorités compétentes en Suisse (FTA et Office fédéral de la justice, voir art. 20 (3) StAhiG) n'ont pas autorisé l'utilisation non étrangère , la France est interdite par l'article

28 (2) de la DTA CH-FR de demander les informations demandées. transmettre les autorités chargées de l'application de la loi ou les utiliser dans les procédures pénales engagées contre le défendeur. Comme, en tout état de cause, la Suisse ne dispose pas de l'approbation nécessaire, il n'est pas nécessaire d'examiner si l'utilisation non contractuelle serait compatible avec le droit des deux États contractants (voir le point E. 7.2 ci-dessus).

7.6. Compte tenu des indications concrètes données à l'époque sur le non-respect du secret et du principe de spécialité, il n'est pas contestable que l'ALE ne se soit pas immédiatement conformé à la demande d'assistance de la DGFP, mais a tout d'abord demandé à la DGFP de garantir que les informations fournies n'étaient accessibles qu'aux personnes et aux autorités conformément au Art. 28 Abs.2 DBA CH-FR et ne serait utilisé qu'aux fins énumérées ici. Comme le montre le dossier, l'ALE est même allé jusqu'à suspendre l'entraide, non seulement pour la présente affaire, mais pour toutes les affaires en instance, afin de persuader la DGFP de donner des assurances suffisantes (voir le communiqué de presse de l'ALE du 12 mai). Juillet 2017).

Enfin, l'ALE a reçu de telles assurances dans le cadre d'un échange de lettres du 11 juillet 2017 (solution de communication) et d'une autre lettre de la DGFP de la même date. Dans le cadre de la solution de communication, la DGFP a convenu que la France utiliserait les informations demandées uniquement en matière de taxes ("dans un contexte fiscal"), tout en se conformant aux exigences des accords applicables et de l'OCDE-MA et de son commentaire ("dans le respect des dispositions applicables 26. Toute utilisation dans un contexte différent est soumise à l'approbation préalable de l'autorité requise compétente. En outre, la DGFP a déclaré dans sa lettre séparée:

7.7. Dans la mesure où la solution de communication s'inscrit dans le cadre de la DBA CH-FR, l'ALE et la DGFP en tant qu'autorités compétentes au sens de l'article 27, paragraphes 2 et 3, de la DBA CH-FR étaient compétentes pour conclure un tel échange de lettres (selon les limites de l'accord mutuel) Art 27 DBA CH-FR voir BVGE 2010/7E. 3.7.7, 3.7.10 et 3.7.11, pages 102 et suivantes; JOHN F. AVERY JONES, La relation entre la procédure d'accord mutuel et le droit interne, Examen de la fiscalité CE 8/1999, pages 4 et suivantes; WALTER BOSS, dans: Commentaire sur le droit fiscal suisse, Droit fiscal international, 2015, n° 112 et suiv. à l'article 25 de l'OCDE-MA; MADELEINE SIMONEK, Problèmes soulevés par la relation entre les conventions de double imposition et les accords de compréhension mutuelle au regard du droit national, ASA 73 p. 118 sq.; voir. à l'ensemble également DRÜEN / KOFLER / SIMONEK, effet contraignant de la procédure d'accord mutuel général, FStR 2019, p. 215 et suiv.). Selon cette communication, rien n'indique que la France transmettra les informations à transmettre après la présente décision aux autorités (procureur et tribunaux) impliquées dans la procédure pénale (incl. procédure de recours) ou de blanchiment de capitaux dans une affaire sérieuse préjudiciable à la fraude fiscale ("blanchiment aggravé de méditerranée fiscale") ou autrement entachée de mauvaise foi pour "démarchage bancaire ou financier illicite" respecter ce traité international. Cela est d'autant plus vrai que la DGFP s'est engagée dans une lettre distincte datée du même jour à la procédure pénale engagée contre le défendeur. Le Tribunal fédéral constate dans la présente procédure ces assurances et obligations de l'État français. La FTA affirmera les assurances des autorités françaises, comme le montrent les considérations suivantes:

7.8. Les circonstances et les préoccupations mentionnées par le défendeur selon lesquelles la France ne se conformera pas aux assurances et aux obligations du 11 juillet 2017 ne sont pas fondées.

7.8.1. La juridiction inférieure a déterminé que le 19 septembre 2016, la DGFP avait demandé à une succursale suisse de l'intimée de lui fournir ses coordonnées bancaires directement à certains contribuables. Avec cette approche, la DGPF a ignoré la souveraineté de la Suisse et a violé le droit international. Cependant, la juridiction inférieure a reconnu à

juste titre que l'on ne peut conclure d'une tentative de collecte de données en Suisse en violation du droit international par une autorité étrangère que l'Etat en question utilisera les données transmises de manière officielle ou les transmettra à des autorités poursuivant des objectifs non liés.

7.8.2. En outre, le défendeur répète pour l'essentiel les indications qu'il avait déjà présentées à l'ALE contre l'assistance mutuelle et qui venaient de donner lieu aux enquêtes de l'ALE avec la DGFP. Ces enquêtes ont finalement abouti aux assurances du 11 juillet 2017. Les arguments des défendeurs ne permettent pas de douter de ces assurances et donc de la présomption de bonne foi de la France.

Les faits et les preuves qui se sont produits ou se sont produits après l'arrêt attaqué ne doivent pas être observés par la Cour suprême fédérale (article 99 (1) BGG , cf. supra, E. 3.1 avec références). Après tout, il ressort des discussions lors de la consultation publique que le tribunal de grande instance de Paris, dans sa décision non encore définitive du 20 février 2019, va à l'encontre de l'opinion de la DGFP que les éléments de preuve ne sont pas conformes à l'article 26 de l'OCDE. - et que l'article 28 de la DBA CH-FR, qui repose sur l'article 26 de l'OCDE-MA, n'a pas été admis (page 66 de l'arrêt, disponible à l'adresse <<https://www.dalloz-actualite.fr/document / t-corr-paris-20-fevr-2019-n-11055092033>>, récupéré le 10 octobre 2019).

7.9. À la lumière des assurances données dans la solution de communication du 11 juillet 2017 et dans la lettre du même jour de la DGFP, dont prend note le Tribunal fédéral, rien n'indique concrètement que la France ait eu l'intention d'appliquer le principe de la spécialité ou du secret en vertu de l'art. 28 alinéa 2 DBA CH-FR. Par conséquent, l'entraide ne peut être refusée pour cette raison.

VI. Interdiction de la contrainte auto-imposée

8.

Le défendeur craint une violation du principe selon lequel les accusés ne devraient pas être obligés de s'incriminer ("nemo tenetur se ipsum accusare", cf. jugement de la Cour européenne des droits de l'homme, *Chambaz c. Suisse* du 5 mai). Avril 2012 § 52; [BGE 144 I 242](#) E. 1,2 pages 244 et suivantes; [142 IV 207](#)E. 8.3 page 214, chacune avec références). La DGFP a reconnu avec la solution de communication son obligation, en vertu du principe de la spécialité, de ne pas utiliser les informations obtenues grâce à l'assistance administrative dans le cadre d'une procédure pénale contre la banque (voir les faits Bc et E. 7.6 ci-dessus). C'est l'interdiction de l'auto-incrimination obligatoire, dans la mesure où elle peut être invoquée par le défendeur ([BGE 139 II 404](#) E. 6 p. 419 et suiv.; ANA DOURADO, dans: Reimer / Rust [éd.], Klaus Vogel au sujet des conventions de double imposition, Le volume 2, 2015, n° 251 à l'article 26 OCDE-MA) n'empêche pas l'assistance administrative demandée. Leurs objections ne sont donc pas discutées plus avant.

VII. Principe de subsidiarité

9.

Le défendeur fait ensuite valoir que la DGFP a demandé directement à être assistée en ce qui concerne les numéros de banque des listes B et C sans avoir au préalable mené ses propres enquêtes.

9.1. Para. XIème paragraphe Le Protocole additionnel DBA CH-FR impose aux États contractants d'épuiser au préalable toutes les mesures d'enquête internes avant de présenter une demande d'assistance à l'autre État contractant (principe de subsidiarité). Le principe de subsidiarité et l'exigence de pertinence probable des informations demandées poursuivent des

objectifs différents et doivent être examinés séparément ([BGE 144 II 296](#) , point 3.3.3, p. 212 et suivants, voir aussi l'arrêt 2C_616 / 2018 du 9 juillet 2019 E. 9.1 avec des informations complémentaires).

9.2. Il n'est pas vrai que la DGFP n'ait mené aucune enquête sur les listes B et C. Avant d'envoyer la demande d'assistance à la Suisse, il avait comparé ces listes à diverses autres données, ce qui avait conduit à l'exclusion d'environ 10% des billets de banque contenus dans ces listes (voir ci-dessus, Abd). La DGFP a donc épuisé toutes les mesures d'enquête nationales.

VIII. Procédure sortante et coûts

10.

10.1. Selon ce qui précède, la plainte est justifiée au sens des considérations (voir E. 7.7), ce qui conduit à l'annulation de l'arrêt du Bundesverwaltungsgericht du 30 juillet 2018. La décision d'édition de l'ESTV du 10 juin 2016 et les décrets finaux du 9 février 2018 doivent donc être confirmés.

10.2. Les frais de justice sont à la charge du défendeur soussigné (art. 66 (1) du BGG). Aucun préjudice de parti n'est dû (art. 68 (3) du BGG). La procédure doit être rejetée afin de transférer les frais à la juridiction inférieure (Articles 67 et 68, paragraphe 5 de la BGG).

En conséquence, la Cour fédérale reconnaît:

1.

L'appel est accepté à la lumière des considérations. Le jugement du Tribunal administratif fédéral du 30 juillet 2018 est annulé. L'ordonnance d'édition de l'ALE du 10 juin 2016 et les décisions finales du 9 février 2018 sont confirmées.

2.

Les frais de justice de CHF 5'000.-- seront à la charge du défendeur.

3.

L'affaire est renvoyée devant le Tribunal administratif fédéral pour un nouveau transfert de frais et de dommages-intérêts des parties dans l'affaire précédente.

4.

Ce jugement sera communiqué par écrit aux parties et au Tribunal administratif fédéral, section I.

Lausanne, 26. Juli 2019

Au nom du II Département de la fonction publique
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Seiler

Le greffier: Seiler