

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision attaquée devant le TF



Cour I
[A-6843/2014](#)

Arrêt du 15 septembre 2015

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Pascal Mollard, Daniel Riedo, Michael Beusch,
Salome Zimmermann, juges,
Sara Friedli, greffière.

Parties

A.,
représenté par ...,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

Entraide administrative (CDI-F).

Faits :**A.**

A. _____ (ci-après : le recourant) est, depuis le 2 décembre 2008, au bénéfice d'une autorisation d'établissement (livret C UE/AE selon ses indications - il réside avec son épouse.

B.

Le 21 décembre 2012, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : autorité requérante française) a adressé des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) une première demande d'assistance administrative.

C.

Suite aux précisions requises par l'AFC lors de la réunion du 21 novembre 2013, l'autorité requérante française lui a adressé une demande d'assistance administrative qualifiée de "complémentaire" par rapport à celle du 21 décembre 2012. Ladite demande est contenue dans les annexes 1, 2 et 3, sujets d'une enquête en France en rapport avec l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les bénéfices 2010 fortune pour les années 2010, 2011 et 2012. Le recourant est visé par ladite demande en tant que "*non-résident français*".

Non sans souligner avoir épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par la procédure fiscale interne et utilisée, l'autorité requérante française a indiqué ce qui suit à la base de sa demande :

"[...] Les contribuables figurant dans les listes 1, 2 et 3 ci-annexées font l'objet d'une enquête par les services fiscaux français.

Cette enquête est menée sur la base d'informations transmises par les autorités judiciaires françaises. Ces dernières ont, en effet, ouvert des comptes d'agents de la banque suisse UBS pour démarchage bancaire ou financier illicite sur le territoire français, blanchiment en bande organisée, démarchages bancaires ou financiers illicites, et blanchiment en bande organisée de fraude fiscale.

Les personnes faisant l'objet de la présente demande sont celles dont l'identité a été communiquée à l'administration fiscale française par la même instruction.

Il résulte de cette instruction que ces personnes ont été en relation d'affaires avec la banque UBS en Suisse. Des transferts de sommes d'argent en Suisse auprès de cette banque ont par ailleurs été tracés et ont pu faire l'objet d'une reconnaissance d'affaires interne à la banque l'administration fiscale française. Il en est, en conséquence, de même des avoirs y figurant et des revenus générés.

Or, au regard de la législation française :

☐ les résidents fiscaux français ont l'obligation de déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels ils doivent déclarer les revenus de source française et étrangère ainsi que le patrimoine situé en France et à l'étranger.

☐ les non-résidents doivent déclarer les revenus de source française.

Il est précisé, par ailleurs, que l'instruction par les autorités suisses de précédentes demandes d'assistance administrative formulées sur la base de renseignements concernant effectivement d'un compte ouvert au sein de la banque UBS en Suisse.

Les renseignements ci-dessous sont nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant de la fraude fiscale commise [...]".

Aux termes de sa demande d'assistance administrative, l'autorité requérante française sollicite les renseignements suivants :

- (a) les références de tous les comptes bancaires dont les contribuables listés dans les annexes 1, 2 et 3 (y compris leur conjoint directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayants-droit économiques au sein de la banque) disposent d'une procuration. Veuillez communiquer la copie du formulaire A concernant ces comptes;
- (b) les relevés de fortune des comptes désignés ci-dessous au 01/01/2010, au 01/01/2011 et au 01/01/2012 ainsi que les relevés des prélèvements et les gains (intérêts, dividendes, plus-values...) pour la période du 01/01/2010 au 31/12/2011;
- (c) S'agissant des personnes non-résidentes fiscales de France sur la période visée dans la présente demande, la communication doit être limitée aux seuls flux de source française (versements de toute nature, intérêts, dividendes, plus-values...)"

D.

Par ordonnance de production du 16 janvier 2014, l'AFC a requis la banque UBS SA à X. _____ (ci-après : la banque) de lui fournir les renseignements demandés. Elle a également prié celle-ci d'informer les personnes concernées de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative représentée en Suisse dans un délai de 10 jours dès réception de la requête.

E.

Par courrier du 30 janvier 2014, la banque a donc informé le recourant, conformément à la requête de l'AFC. Le 10 février 2014, le recourant a fait connaître et demandé à recevoir une copie du dossier concernant leur mandat. Cette requête a été renouvelée le 28 février 2014.

F.

Par courrier du 11 février 2014, la banque a transmis à l'AFC les informations exigées d'elle.

G.

Par courrier du 30 avril 2014, les pièces du dossier ont été transmises aux mandataires du recourant, à l'exception de l'original de 2013. Cette dernière leur a cependant été communiquée sous la forme d'un résumé. En même temps, l'AFC a notifié au recourant de transmettre aux autorités françaises en lui impartissant un délai de 15 jours afin de prendre position par écrit.

H.

Par courrier du 28 mai 2014, le recourant - par l'intermédiaire de ses mandataires - s'est opposé à la transmission des informations d'une copie de la requête française, ainsi qu'un délai supplémentaire pour compléter ses observations.

I.

Par courrier du 17 septembre 2014, l'AFC a transmis au recourant une copie de ladite requête, en lui rappelant à nouveau les informations à l'autorité requérante française.

J.

Par courrier du 16 octobre 2014, le recourant - toujours par l'intermédiaire de ses mandataires - a fait parvenir une seconde prise de position à la transmission envisagée.

K.

Par décision finale du 21 octobre 2014, l'AFC a décidé ce qui suit :

- "1. d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative concernant [le recourant];
 "2. de transmettre aux autorités compétentes françaises les informations demandées, reçues du détenteur d'informations, [...], comme s
 "3. Dans la mesure où [le recourant] n'est pas considéré comme un résident fiscal en France pour la période visée par la demande, la c
 est limitée aux seuls flux de source française. Ainsi sont communiqués les éléments suivants :

Date	Transaction	Débiteur	C
29.12.2010	VIREMENT		B

- "4. d'informer les autorités compétentes françaises que :
- a. les informations citées au chiffre 2 ne peuvent être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative [au recu
 demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013];
- b. la documentation produite, tout comme les informations obtenues en application du droit interne suisse, doivent être tenues :
 accessibles qu'à des personnes ou autorités (comprenant les autorités judiciaires et administratives) concernées par l'établissemen
 procédures ou poursuites, ou par les décisions sur les voies de recours relatives aux impôts visés par la [CDI-F]".

L.

Par mémoire du 21 novembre 2014, le recourant - encore par l'intermédiaire de ses mandataires - a interjeté recours contre la
 administratif fédéral. Le recourant réclame (i) principalement l'annulation de la décision attaquée et (ii) subsidiairement le renvoi
 une nouvelle décision, dans les deux cas sous suite de frais et dépens. Cela dit, à titre préalable, il a sollicité la production
 l'intégralité des échanges de toute sorte tenus avec les autorités françaises (soit en tout cas le courrier du 11 juillet 2013, la de
 21 décembre 2012 de l'autorité requérante française et les notes, procès-verbaux ou autres documents relatant les discussion:
 21 novembre 2013) - documents auxquels il n'aurait pas eu accès devant elle -, ainsi qu'un nouveau délai pour se prononcer à ce
 de son droit d'être entendu en raison du refus de l'AFC de lui donner accès à l'intégralité du dossier, ainsi que d'une motivation ins
 plaint d'un déni de justice. Sur le fond, il conteste la validité de la demande d'assistance française, en raison d'une violation du prin
 de la proportionnalité et de la bonne foi, de même que de l'interdiction des "fishing expeditions". Ladite requête s'apparenterait à u
 des renseignements obtenus de surcroît par des actes punissables (données volées) et un état de fait incomplet, incorrect et t
 requises par l'autorité requérante française ne seraient pas vraisemblablement pertinentes.

M.

Dans sa réponse du 27 janvier 2015, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours, sous suite de frais, confirmant pour l'essenti
 décision finale du 21 octobre 2014. En particulier, elle a indiqué avoir refusé au recourant l'accès à certains documents, au moti
 non-pertinentes pour l'issue de la procédure.

N.

Par ordonnance du 5 février 2015, le Tribunal de céans a invité l'autorité inférieure à produire les pièces manquant au dossie
 dernière pour obtenir une copie du stick USB contenant le dossier produit en procédure de recours.

O.

Par courrier du 9 février 2015, l'autorité inférieure s'est opposée à cette requête, au motif qu'il s'agissait de pièces confidentielles o
 procédure en cause.

P.

Par courrier du 13 février 2015, le recourant a indiqué que l'autorité inférieure lui aurait refusé l'accès au stick USB déjà évoqué, s
 23 février 2015, l'autorité inférieure a informé le Tribunal du fait que le recourant aurait désormais reçu un stick USB correspondant

Q.

Par décision incidente du 3 mars 2015, le Tribunal a à nouveau ordonné à l'autorité inférieure la production de l'intégralité des piè
 à indiquer quelles pièces devaient, d'après elle, être tenues confidentielles vis-à-vis du recourant et pour quels motifs.

R.

Par courrier du 13 mars 2015, l'autorité inférieure a transmis les pièces demandées au Tribunal, en s'opposant à leur transmission

S.

Par décision incidente du 23 avril 2015, le Tribunal de céans a octroyé au recourant l'accès à la demande d'assistance administrai
 de l'autorité requérante française du 11 juillet 2013 et au ch. 6 du rapport du 11 janvier 2013. Par ordonnance du 19 mai 2015, le
 pièces au recourant, en l'invitant à produire d'éventuelles observations.

T.

Dans ses observations du 28 mai 2015 le recourant a pris position sur ces pièces et demandé la production de la part de l'AFC
 dossier - soit notamment un courrier de l'autorité requérante française du 20 juin 2013 et un courrier de l'autorité inférieure du
 11 juillet 2013 de l'autorité requérante française - ainsi qu'un délai pour se prononcer à ce propos.

U.

Par courrier du 17 juin 2015, l'autorité inférieure a déposé une duplique spontanée, en produisant les deux documents cités
 l'autorité requérante française, tout en s'opposant à leur transmission au recourant.

V.

Par décision incidente du 21 juillet 2015, le Tribunal de céans a refusé de donner au recourant accès à ces deux documents, r
 duplique spontanée de l'autorité inférieure. Par la même occasion, il a invité l'autorité inférieure à préciser les démarches qu'elle a
 conformité de la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013, en ce sens que celle-ci ne se basait pas sur des doni

W.

Le 23 juillet 2015, l'autorité inférieure s'est exprimée sur la question précitée. Le 24 juillet 2015, le recourant s'est aussi déterminé à

X.

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

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32^{ter} de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAf, RS² 1' connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5^{ter} de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative mentionnées à l'art. 33^{ter} LTAf. L'administration fédérale des contributions étant une autorité au sens de l'art. 33^{ter} LTAf, LTAf n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger de la présente affaire (cf. aussi art. 19 al. 5^{ter} dispose pas autrement, la procédure est régie par la PA (cf. art. 37^{ter} LTAf). Telle est également la conclusion qui s'impose s fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS² 672.5), pour autant qu ci-après).

1.2 Posté le 21 novembre 2014, alors que la décision attaquée, datée du 21 octobre 2014, a été notifiée au recourant le 22 octob déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1^{er} PA). Signé par des avocats au bénéfice d'une procuration, muni accompagné d'une copie de la décision attaquée, il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1^{er} dans le dispositif de la décision attaquée, en tant que personne concernée par la demande d'assistance française. Il a don (cf. art. 48^{ter} PA), que l'art. 19 al. 2^o LAAF soit applicable ou non.

1.3 Vu ce qui précède, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

2.

Le Tribunal administratif fédéral jouit d'un plein pouvoir de cognition (cf. art. 49^{ter} PA). Il constate les faits et applique le droit d'offic se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le consid. 1a; [121 V 204](#) consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsre n° 1135*).

3.

3.1 La LAAF est entrée en vigueur le 1^{er} février 2013. Elle prévoit que les dispositions d'exécution fondées sur la loi fédérale du 2 conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS² 672.2) demeurent ap administrative déposées avant son entrée en vigueur (cf. art. 24^{ter} LAAF). Ces dispositions d'exécution se trouvaient en dernier lie 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI, [RO 2010 4017](#), [RO 20 au 1^{er} février 2013](#)), laquelle s'applique aux conventions destinées à éviter les doubles impositions révisées ou nouvelles, entrée (cf. art. 1^{er} en relation avec l'art. 18^{ter} OACDI). *A contrario*, les demandes d'assistance administrative déposées après l'entrée en v aux dispositions de celle-ci (cf. arrêt du TAF [A-4323/2014](#) du 17 décembre 2013 consid. 2.1).

3.2 En l'occurrence, au terme d'une analyse des pièces du dossier, il apparaît que l'autorité requérante française a fait p administrative à l'AFC, l'une datée du 21 décembre 2012, l'autre du 23 décembre 2013. La question se pose dès lors de s dispositions d'exécution distinctes, à savoir l'OACDI pour la première demande et la LAAF pour la seconde, ou plutôt si seule applicable. Ceci dépend de la question de savoir s'il s'agit de deux demandes distinctes ou d'une seule demande, le cas échéa d'examiner plus précisément le rapport qui existe entre ces deux demandes.

3.3 A titre préliminaire, on rappellera la jurisprudence du Tribunal fédéral au sujet des demandes d'entraide judiciaire réitérées, j s'agissant de l'assistance administrative en matière fiscale (cf. ATF 139 II 404 consid. 8.2). Ainsi, les décisions relatives à l'execu nature administrative et ne sont pas, contrairement à un jugement civil ou pénal, revêtues de la force de chose jugée. Elles pe temps (cf. ATF [121 II 93](#) consid. 3b). L'Etat requérant ne peut certes pas revenir à la charge pour les mêmes faits et motifs, en de [109 Ib 156](#) consid. 3b), mais rien ne l'empêche de compléter ou de réitérer sa demande en se fondant sur des faits nouveaux ou [112 Ib 215](#) consid. 4; [111 Ib 242](#) consid. 6; [109 Ib 156](#) consid. 3b), de requérir des mesures nouvelles ou encore de demander à laissés indécis dans le cadre d'une décision précédente (cf. ATF [136 IV 4](#) consid. 6.4). Si ces principes sont valables lorsqu'une l'entraide ou de l'assistance administrative, *a fortiori* valent-ils ici, où aucune décision n'avait encore été rendue lorsque la secur Fondamentalement, un Etat peut donc présenter une nouvelle demande d'assistance administrative en cours de procédure ou i moins en première instance (cf. arrêt du TAF [A-4323/2014](#) du 17 décembre 2013 consid. 2.3).

3.4 En l'occurrence, compte tenu de sa teneur et de son contenu, la demande du 23 décembre 2013 se suffit à elle-même. N demande du 21 décembre 2012 pour la comprendre. Certes, elle a été qualifiée de "complémentaire" par l'autorité requérante fr nouvelle demande. Par ailleurs, l'autorité inférieure qui, dans sa réponse du 27 avril 2015, a bien précisé n'être "[...] *entré(e) en m administrative du 23 décembre 2013, à l'exclusion de toute autre requête d'assistance administrative formulée précédemment* requête, ce qui apparaît correct à la lumière des réflexions exposées ci-dessus. Or, s'agissant d'une nouvelle demande, qui se première, il n'y a nul motif de lui appliquer l'OACDI qui était en vigueur en 2012 en non plus en 2013, date de son dépôt. Par cons cas d'espèce.

4.

Le recourant se plaint de plusieurs violations de son droit d'être entendu de la part de l'autorité inférieure. En premier lieu, il n'au dossier - notamment à la demande d'assistance administrative du 21 décembre 2012 et à l'échange d'écriture intervenue entre l'/ et aurait ainsi été privé de la faculté de s'exprimer au sujet de pièces déterminantes. En second lieu, il considère que la décisio motivée, à mesure que l'AFC ne se serait pas prononcée sur tous les griefs soulevés, notamment celui relatif à l'état de fait d'assistance administrative du 23 décembre 2013 (adresse du recourant et établissement bancaire incorrects), celui relatif à potentiellement illicite des listes de noms de personnes concernées (l'affaire "Stéphanie Gibaud") et celui ayant trait au non-respec

4.1 Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit, si elle est particulièrement grave, à entraîn indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF [134 V 97](#); [127 V 431](#) consid. 3d/aa; [ATAF 2013/23 MALINVERNI/MICHEL HOTTELLIER](#), *Droit constitutionnel suisse*, vol. II, Les droits fondamentaux, 2^e éd. 2006, n° 1346). Le motif relc examiné en priorité (cf. ATF [124 I 49](#) consid. 1). En effet, si l'autorité de recours constate la violation du droit d'être entendu, elle réparation est possible (cf. arrêt du TAF [A-4232/2013](#) du 17 décembre 2013 consid. 3.1.4) - la cause à l'instance inférieure, qui de adopter une nouvelle décision, quand bien même sur le fond celle-ci ne s'écartera pas de la solution qu'elle avait retenue lors de consid. 3).

En l'occurrence, en ce qui concerne l'accès aux actes du dossier (cf. art. 26^{PA} et art. 15^{LA}), le Tribunal relève ce qui suit. Il n'a effectivement pas eu accès à l'intégralité des échanges de toute sorte intervenus entre l'AFC et l'autorité requérante française d'assistance administrative du 23 décembre 2013, soit en tout cas le courrier du 11 juillet 2013, la demande d'assistance adressée à l'autorité requérante française et les notes, procès-verbaux ou autres documents relatant les discussions du 10 janvier 2013 et la décision du Tribunal de céans lui a donné accès à toutes les pièces de son dossier, mises à part celles qu'un intérêt public prépondérant qui ne sont pas utilisées dans le présent arrêt à son désavantage. Dès lors, il a eu connaissance de la demande d'assistance adressée au courrier de l'autorité requérante française du 11 juillet 2013 et du ch. 6 du rapport du 11 janvier 2013 (cf. décision incidente du 21 juillet 2015). Le recourant a au surplus bénéficié de la possibilité de se déterminer sur leur contenu (cf. ses observations du 28 mai 2015, le recourant a toutefois souligné que le dossier produit par l'autorité inférieure devant le Tribunal de céans ne serait pas en l'état requis par l'autorité requérante française du 20 juin 2013 et le courrier de l'autorité inférieure du 17 avril 2013 (cités dans le courrier du 11 juillet 2013 figurant toujours pas. Pour cette raison, il a demandé leur production, ainsi qu'un délai pour se prononcer à leur propos. Les deux par l'autorité inférieure le 17 juin 2015, avec sa duplique spontanée. Cela étant, le Tribunal de céans n'a pas accordé au recourant lors qu'ils se rapportaient à des procédures tierces. Il faut ainsi retenir que le recourant a eu accès à toutes les pièces de son dossier dans le présent arrêt et qu'il a eu l'occasion de se déterminer à leur sujet devant la présente instance. Par conséquent, la décision a été réparée (cf. arrêt du TAF [A-4232/2013](#) du 17 décembre 2013 consid. 3.1.4) et son grief doit être rejeté.

4.2 En ce qui concerne la motivation prétendument lacunaire de la décision de l'autorité inférieure (cf. art. 35^{PA} et art. 17^{LA}) considère que cette question peut demeurer ouverte. Quand bien même l'autorité inférieure aurait à cet égard violé le droit d'être traité de toute façon considérer cette carence comme guérie dans la mesure où l'autorité inférieure a complété sa motivation en procédant à l'occasion de se déterminer à ce propos.

5.

Sur le fond, le recourant s'oppose à toute transmission à l'autorité requérante française d'informations le concernant. C'est donc l'instance qui est litigieuse.

6.

6.1 L'échange de renseignements en matière fiscale entre la Suisse et la France est régi par la Convention du 9 septembre 1964 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. La CDI-F est largement inspirée du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE) et la fortune, lequel est assorti d'un commentaire issu de cette organisation (cf. OCDE, Modèle de Convention fiscale concorde complète [avec un commentaire article par article], Paris 2012 [ci-après: Modèle MC OCDE, respectivement : OCDE, Commentaires de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales). La Convention additionnelle du même jour (ci-après : le Protocole additionnel; publié également au RS [0.672.934.91](#)).

La teneur actuelle de la CDI-F et de son Protocole additionnel résulte d'un Avenant conclu le 27 août 2009 (cf. [RO 2010 56](#)) s'appliquent en particulier aux demandes d'échange de renseignements qui concernent toute année civile ou tout exercice commercial de l'année qui suit immédiatement la date à laquelle il a été signé (cf. art. 11 par. 3 de l'Avenant). Les nouvelles règles valent ainsi à l'égard de la présente procédure, puisque celle-ci a été initiée le 23 décembre 2013 et qu'elle porte sur les années 2010, 2011 et 2012.

6.2 Les conditions matérielles de l'assistance administrative en matière fiscale sont fixées à l'art. 28 par. 1 CDI-F. Selon cette disposition, les Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents (cf. pour plus de détails au sujet de la notion de renseignements pertinents et de la limite posée par l'interdiction des "fishing expeditions", notamment arrêt du TAF [A-7111/2014](#), [A-7156/2014](#) consid. 5.2.2-5.2.6) pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2 CDI-F, qui définissent les conditions conventionnelles et les impôts concernés.

Le chiffre XI du Protocole additionnel précise que l'autorité compétente de l'Etat requérant doit formuler ses demandes de renseignements habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. L'assistance administrative internationale intervient ainsi à l'égard de subsidiarité).

6.3 Les conditions de forme auxquelles doit satisfaire une demande d'entraide sont réglées au ch. XI du Protocole additionnel. L'Etat doit fournir les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :

- a) le nom et une adresse de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter la recherche (naissance, état civil...);
- b) la période visée par la demande;
- c) une description des renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements;
- d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés; dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne possédant des renseignements demandés.

Le ch. XI du Protocole additionnel précise encore que les règles de procédure administrative relatives aux droits des contribuables s'appliquent et elles ne doivent pas entraver ou retarder indûment les échanges effectifs de renseignements.

7.

7.1 Cela étant, l'art. 7^{LA} pose certaines limites aux demandes d'entraide abusives. Cette disposition prévoit qu'il n'est pas admissible que la demande présente l'une des caractéristiques suivantes :

- a. elle est déposée à des fins de recherche de preuves;
- b. elle porte sur des renseignements qui ne sont pas prévus par les dispositions régissant l'assistance administrative de la convention applicable;
- c. elle viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard de la loi.

7.2 Une disposition semblable figurait déjà à l'art. 5 al. 2^{OACDI}. En substance, selon l'art. 7 let. d^{LA}, la demande d'assistance administrative doit être fondée sur le principe de la bonne foi; elle ne saurait ainsi se fonder sur des données bancaires obtenues illégalement (volées), puis remis au recourant. En particulier le cas de figure que le législateur avait en vue (cf. Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative internationale p. 41; DANIEL HOLENSTEIN, in : Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, n° 301 s. ad art. 26 par. 3 MC OCDE; FRANÇOIS-ROGER MICHELI/CHRISTIAN-NILS ROBERT, Internationales Steuerrecht, 2015, n° 79).

7.3 Peu après son adoption, l'art. 7 let. d^{LA} a suscité des discussions. En 2013, à l'occasion d'une révision partielle de la LA

restreindre sa portée aux cas où l'Etat étranger s'était activement procuré des données volées; il aurait été entré en matière en rev données sans avoir cherché à les obtenir, soit de manière "passive" (p. ex. par le biais de l'assistance administrative spontanée; c sur la modification de la loi sur l'assistance administrative, août 2013, p. 3² ch. 1.2 et p. 5 ad art. 7 let. c AP-LAAF). La notion de pas facile à appréhender (cf. également, RUDOLF WYSS, *Illegal beschaffte Daten - eine Grundlage für Internationale Amts- und St 2011 p. 731 ss, p. 735*). Quoi qu'il en soit, cette proposition a provoqué une opposition telle, lors de la procédure de consultatio retirée du projet soumis au Parlement (cf. Département fédéral des finances, Rapport sur les résultats de la procédure de consult sur l'assistance administrative fiscale, octobre 2013, p. 7 ss ad art. 7 let. c² LAAF; Message du 16 octobre 2013 sur la r administrative fiscale, [FF 2013 7501](#), 7506 [ci-après : Message modification LAAF]). Dans le cadre des discussions au Conseil na révision de la loi susdite, une proposition de minorité - prévoyant de ne plus laisser subsister que la référence au principe de la bc des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse - a été soumise à votation. Il s'agissait d'ouvri administrative fondées sur des données volées (cf. BO-CN 2013 N 2187 s ad art. 7 let. c²). Cela étant, cette proposition a été rejé LAAF est donc demeuré inchangé.

Il s'ensuit que la Suisse n'accorde aucune assistance administrative en matière fiscale en réponse à des demandes s'appuyant s (cf. Interpellation Luzi Stamm du 16 mars 2012, rôle n° 12.3302, intitulée "Utilisation de données bancaires volées dans les procéd

Certes, il n'est pas exclu que la LAAF ne fasse à nouveau l'objet de discussions (cf. notamment, Rapport explicatif du Conseil f l'assistance administrative, août 2013, n. 8 ad art. 7 let. c AP-LAAF; Interpellation Susanne Leutenegger Oberholzer du 11 "Swissleaks. Exploitation des preuves dans la procédure pénale et la procédure d'assistance administrative"). Cela étant, le Tr législation en vigueur (cf. art. 190² de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., [RS² 101](#)]), soit ég

7.4 La LAAF ne peut contenir que des dispositions d'exécution (cf. art. 1 al. 1² LAAF; Message LAAF, [FF 2011 5771](#), 578 international sur le droit interne - qui découle de la nature même de la règle internationale, hiérarchiquement supérieure à toute règ de la *lex posterior* est inapplicable (cf. art. 1 al. 2² LAAF; ATF 138 II 524 consid. 5.1; [135 II 243](#) consid. 3.1; [125 II 417](#) consid AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse*, vol. I, l'Etat, 3^e éd. 2013, n° 1357; PIERRE MOOR/ALEX Droit administratif, vol. I, 3^e éd. 2012, p. 358 ss; RENÉ MATTEOTTI/NICOLE ELISCHA KRENGER, in : *Kommentar Internationales Steu ne saurait donc poser des conditions supplémentaires en matière d'assistance administrative, par rapport à celles qui découler pertinente. Or, l'art. 28 CDI-F qui reprend la norme de l'OCDE - soit l'art. 26 du Modèle de Convention de l'OCDE (ci-après : MC fait nulle référence au principe de la bonne foi ou à l'origine des données sur lesquelles se fonde la demande. Ceci ne signifie p suite à une demande d'assistance administrative fondée sur des données volées, ce pour les raisons suivantes.*

7.4.1 Premièrement, la CDI-F ne permet pas d'obtenir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la légis administrative normale suisse ou de celles de l'autre Etat contractant (cf. art. 28 par. 3 let. b CDI-F, lequel correspond au texte de du TAF [A-3294/2014](#) du 8 décembre 2014 consid. 2.4.2; XAVIER OBERSON, in : Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éd.], *Modèle de le revenu et la fortune* : Commentaire, 2014 [ci-après : *Modèle de Convention OCDE* : Commentaire], n° 104 ad art. 26 MC OCDE) le principe de réciprocité. En d'autres termes, les informations ne peuvent être obtenues et transmises que si elles peuvent être o la pratique administrative des deux Etats contractants (cf. OBERSON, op. cit., n° 104 ad art. 26 MC OCDE).

Or, l'administration fiscale suisse ne saurait utiliser, aux fins de taxation ou de répression de la soustraction fiscale, des preuves r pu se procurer elle-même légalement ou dont l'utilisation est contraire à la bonne foi (cf. réponse du Conseil fédéral à l'interpellati n° 12.3302, intitulée "Utilisation de données bancaires volées dans les procédures fiscales"). L'utilisation de preuves obtenues constitutionnellement prohibée notamment par l'effet de l'art. 29² Cst.; cette utilisation contrevient à la notion de procédure é domaine fiscal (cf. MICHELI/ROBERT, op. cit., n° 79² ch. 14). Ceci veut donc dire qu'en droit administratif suisse, il n'est pas possibl compléter ou corriger la taxation d'un contribuable.

Dans le domaine pénal - si tant est qu'un parallèle puisse être fait avec ce domaine (négatif à ce sujet, cf. notamment, WYSS, op. c op. cit., p. 9 ss) - cette interdiction est applicable à tout le moins aux documents obtenus illicitement que l'administration fis procédures régulières (cf. arrêt du TF du 5 juin 1984 publié in : *Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsre documents ne soient nécessaires pour élucider une infraction grave, c'est-à-dire un crime (infraction passible d'une peine-menac liberté; art. 141 al. 2² du Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 [CPP, [RS² 312.0](#)]; MICHELI/ROBERT, op. cit., n° 56 la soustraction fiscale, une telle utilisation présupposerait donc la nécessité d'élucider une infraction passible d'une peine-menac liberté. Or, la peine-menace la plus sévère prévue par la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, [RS²](#) ; aggravée en matière de prestations et de contributions (art. 14 al. 4² DPA) : il s'agit d'une peine privative de liberté de cinq ans au Les dispositions pénales des autres législations fiscales et en particulier les législations en matière d'impôt fédéral direct (art. 1² 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, [RS² 642.11](#)] et art. 59² de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation de communes [LHID, [RS² 642.14](#)]) sont des délits et prévoient une peine-menace de trois ans de privation de liberté, cumulée avec l'esroquerie aggravée déjà citée, les infractions précitées ne sauraient atteindre un degré de gravité suffisant pour permettre volées (cf. MICHELI/ROBERT, op. cit., n° 74).*

Partant, l'autorité requérante française ne saurait obtenir des renseignements sur la base de données volées, alors que ceci contri pratique administrative suisses. En d'autres termes, il ne saurait être question de contraindre la Suisse, par la voie de l'assis diligenter des démarches sur la base de données volées, ce qui revient à l'amener à violer le droit suisse.

7.4.2 Deuxièmement, ainsi qu'on l'a déjà évoqué, l'art. 28 par. 3 let. b CDI-F prévoit qu'il ne peut être imposé à un Etat contractan pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'Etat requérant.

Or, en France, si des dispositions légales ont récemment été introduites de manière à permettre plus largement l'utilisation de c elles ont été déclarées inconstitutionnelles. Telle est la conclusion qui ressort de la décision du Conseil constitutionnel français (publié in : *Journal Officiel de la République Française [JORF]* du 7 décembre 2013 p. 19958 texte n° 8; <http://www.conseil-constat/dc/decision-n-2013-679-dc-du-04-decembre-2013.138860.html> [consulté le 14 septembre 2015]), lequel a été amené à se penche dispositions de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière. S'agissant pl lesquels précisent que les documents, pièces ou informations que l'administration fiscale utilise et qui sont portés à sa connais motif de leur origine - le Conseil constitutionnel a précisé que "[...] ces dispositions ne sauraient, sans porter atteinte aux é Déclaration de 1789, permettre aux services fiscaux et douaniers de se prévaloir de pièces ou documents obtenus par une autorit conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge. C'est uniquement sous cette réserve que lesdites dispositions ont été [...]]" (cf. décision précitée, ch. 33 et 34 ad art. 37 et 39). En outre, le Conseil constitutionnel s'est également prononcé sur les art. fiscale de demander au juge des libertés et de la détention l'autorisation de procéder à des visites domiciliaires sur le fondement l'origine. Il a considéré qu'en ouvrant la possibilité au juge d'autoriser l'administration à procéder à des visites domiciliaires sur k informations de quelque origine que ce soit, y compris illégale, le législateur avait privé de garanties légales les exigences du c particulier, de l'inviolabilité du domicile. Le Conseil constitutionnel a ainsi déclaré ces dispositions contraires à la Constitution (cf. d et 40).

En outre, dans l'affaire concernant les fichiers volés à la banque HSBC à Genève, la Cour d'appel (CA) de Paris a annulé deux ordres de détention, retenant que ces fichiers, d'origine illicite, ne pouvaient être invoqués par l'administration fiscale pour présumer la fraude des locaux de ce dernier (cf. CA de Paris, Pôle 5, Chambre 7, ordonnance du 8 février 2011, in : http://www.legifrance.gouv.fr/decision?id_article=3329 [consulté le 14 septembre 2015]). Par arrêt du 31 janvier 2012, la Chambre commerciale de la Cour de cassation, les fichiers volés étant irrecevables et l'utilisation de ces données pour perquisitionner et/ou redresser (cf. Cour de Cassation, Chambre commerciale, arrêt n° 141 du 31 janvier 2012, https://www.courdecassation.fr/publications_26/arrets_publices_2986/chambre_commerciale_financiere_economique_3172/2012_4 [consulté le 14 septembre 2015]).

Dans le cas de preuves illicites utilisées par l'administration fiscale française - il s'agissait ici de documents tirés de la comptabilité détournée par d'anciens salariés de celle-ci - la Cour administrative d'appel (CAA) de Lyon avait même considéré que l'administration fiscale recel (cf. CAA Lyon, plénière, 5 juillet 1994, req. N° 92-392 et 92-619, Sàrl O'Palermo, in : <http://www.legifrance.gouv.fr/oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000007458091&fastReql=1005414861&fastPos=3> [consulté le 14 septembre 2015]).

En droit français, il est donc clair que l'autorité ne saurait se servir de données obtenues par des actes punissables. Partant, par la Suisse ne saurait être tenue de transmettre à la France des informations si les données sur lesquelles se fonde la demande ont été obtenues en vertu de sa propre législation ou de sa propre pratique administrative, elle ne peut utiliser la voie de l'assistance administrative pour éviter cet écueil.

7.4.3 Troisièmement, le principe énoncé à l'art. 7 let. c) LAAF et qui impose aux Etats d'agir de bonne foi s'impose au plan international et est rappelé dans une convention de double imposition.

D'une part, il sied de rappeler qu'à côté des traités, de la coutume, de la jurisprudence et de la doctrine, les principes généraux du droit international. Aux nombres de ceux-ci figure précisément le principe de la bonne foi (cf. arrêt du TPF [RR.2012](#), et les réf. cit., confirmé par l'arrêt du TF [1C.260/2013](#) du 19 mars 2013; SCHODER, op. cit., p. 41 n. 80; OBERSON, op. cit., p. 8; également, Circulaire n° 1 de l'Office fédéral de la justice [ci-après : OFJ] aux autorités cantonales et fédérales chargées de la justice internationale du 20 juin 2014). D'autre part, comme tout traité international, l'art. 28 CDI-F doit être *interprété* à la lumière de la pratique internationale (CV, [RS](#) 0.111; entrée en vigueur pour la Suisse le 6 juin 1990) et notamment aux termes de l'art. 28 CDI-F. A cela s'ajoute qu'un traité lie les parties et doit être *exécuté* par elles de bonne foi (art. 26 [CV](#); OBERSON, op. cit., n° 349 ad art. 7 let. c) LAAF). La jurisprudence s'est d'ailleurs appuyée sur le principe de la bonne foi - de même que celui de l'interdiction de l'abus de droit qu'il englobe - doit être respecté lors de l'application d'une norme explicite le rappelle dans chacune d'entre elles (cf. arrêt du TF [2A.239/2005](#) du 28 novembre 2005 consid. 3.4. OBERSON, op. cit., n° 119 ad art. 26 MC OCDE).

En droit international, la pratique et la jurisprudence reconnaissent que des obligations spécifiques d'informer et de coopérer liaient les Etats et que ce principe renforce la confiance mutuelle de ces Etats et protège les justes attentes d'un Etat. Le Conseil fédéral sur la modification de la loi sur l'assistance administrative, août 2013, p. 6 ad art. 7 let. c) AP-LAAF. En vertu de ce principe, un Etat peut attendre de tout autre qu'il respecte l'ordre juridique de celui dont il requiert l'assistance et donc s'abstienne tant d'acquiescer que de nuire. Si les Etats en cause prévoient d'ailleurs par convention les modalités aux termes desquelles elles peuvent échanger des informations, ils utilisent la voie qu'ils ont eux-mêmes définie, sans procéder par d'autres canaux (cf. ANDREA OPEL, *Neuausrichtung der Steuersachen : Amtshilfe nach dem OECD-Standard*, 2015, p. 440), d'autant si ceux-ci sont formellement prohibés par le droit pénal. Un Etat qui se procure des données volées et s'en sert pour requérir l'assistance administrative internationale ne peut invoquer le principe de la bonne foi (cf. dans le même sens, Message LAAF, [FF.2011.5771](#), 5786; OBERSON, op. cit., n° 119 ad art. 26 MC OCDE; HEIMGARNER/FRANK MEYER/MADELEINE SIMONEK, *Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht*, 2^e éd. (s.) : en effet, ces données sont le produit d'une infraction pénale et ne sauraient servir de base à une demande d'assistance administrative internationale. Le droit de l'Etat requérant ni celui de l'Etat requis n'admettent qu'il soit fait usage en procédure de données dont l'origine est illicite.

L'on ne voit d'ailleurs guère comment un procédé illicite au sens de la législation des deux Etats contractants pourrait se concevoir. La suspicion et encore moins la simple possibilité théorique d'une infraction ne peuvent servir de base à une demande d'assistance administrative internationale. La suspicion et encore moins la simple possibilité théorique d'une infraction n'enlève rien au raisonnement qui précède. Dans le domaine des différends fiscaux (qui porte essentiellement sur des enjeux pécuniaires plus encore que dans le domaine pénal (cf. sur la distinction, MICHELI/ROBERT, op. cit., p. 10), il ne saurait y avoir de glissement des fondements de l'Etat de droit - qui veut que les normes juridiques régulièrement édictées soient respectées non seulement par les organes de l'Etat (cf. FRANÇOIS BELLANGER, *Les principes constitutionnels et de procédure applicables en droit fiscal*, in : OREF 2005, p. 51), à la faveur de l'adage "la fin justifie les moyens" (cf. FRANÇOIS ROGER MICHELI, *Assistance administrative internationale*, in : *The IFA's Wealth Gram*, vol. II, n° 20 - septembre 2013, p. 4). Tant la jurisprudence suisse que la jurisprudence française reconnaissent.

Il faut donc conclure que l'impossibilité de fonder la demande d'assistance administrative internationale sur des renseignements obtenus par des actes punissables, tant qu'elle heurte le principe de la bonne foi, est implicitement englobée à l'art. 28 CDI-F (cf. dans ce sens : OBERSON, op. cit., n° 121 ad art. 26 MC OCDE). let. c) LAAF ne fait que rappeler cette règle générale, en prévoyant expressément qu'il n'est pas entré en matière dans ce cas (cf. [5771](#), 5786; OBERSON, op. cit., n° 121 ad art. 26 MC OCDE).

7.5 Se pose encore la question de ce qu'il faut entendre par des "renseignements obtenus par des actes punissables au regard de la notion d'acte punissable" s'analyse par référence au droit pénal suisse, dont les dispositions pertinentes se retrouvent dans plusieurs articles du code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP, [RS](#) 311.0], l'art. 43 [de](#) la loi fédérale du 24 mars 1995 sur les placements collectifs de capitaux [LPCC, [RS](#) 19 juin 1992 sur la protection des données [LPD, [RS](#) 235.1]). Quant à la notion de *renseignements*, elle est liée à celle d'acte punissable et donc de la disposition pénale en cause.

En ce qui concerne les données bancaires, la norme pénale topique se trouve à l'art. 47 [de](#) la loi fédérale du 8 novembre 1995 sur l'épargne (LB, [RS](#) 952.0) qui sanctionne la violation du secret bancaire (cf. CARLO LOMBARDINI, *Droit bancaire suisse*, 2^e éd. : l'art. 47 al. 1 let. a) LB, est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire celui qui, intentionnellement, divulgue des informations bancaires à un tiers, à un employé, de mandataire ou de liquidateur d'une banque, ou encore d'organe ou d'employé d'une société d'audit, révèle ou divulgue des informations bancaires en raison de sa charge ou de son emploi. L'alinéa 2 punit celui qui agit par négligence. Le secret bancaire couvre les relations d'affaires entre la banque et son client, ainsi que l'existence même du rapport commercial avec une banque (cf. LON STRATENWERTH, in : *Watter/Vogt/Bauer/Winzler* [éd.], *Basler Kommentar, Bankengesetz*, 2^e éd. 2013, n° 13 ad art. 47 [de](#) LB; MARC BARRER, in : *Revue suisse de droit bancaire*, 2011, pp. 118 s.; PHILIP ABEGG/ALEX GEISSBÜHLER/KURT HAEFELI/ERIC HUGGENBERGER, *Schweizerische Anwaltsvereinigung, Kommentar zum Schweizerischen Bankengesetz*, 2011, n° 118 s.). Il recouvre notamment toutes les données fournies au cours de la relation d'affaires, c'est-à-dire purement patrimoniaux, mais aussi, selon le principe de la bonne foi, les informations sur la personnalité du client, les jugements

banque. La notion de données bancaires englobe également toutes les transactions et toutes les opérations que la banque fait de nature bancaire (cf. LOMBARDINI, op. cit., p. 967 n°4; BAUEN/ROUILLER, op. cit., p. 118 s.; ABEGG/GEISSBÜHLER/HAEFELI/HUGGEN

Cette disposition n'est toutefois pas seule à pouvoir trouver application. On pourrait en particulier concevoir une violation du sec CP. Aux termes de l'art. 162 CP, est puni, sur plainte, d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuni fabrication ou un secret commercial qu'il était tenu de garder en vertu d'une obligation légale ou contractuelle et celui qui aura u celui d'un tiers. Le secret commercial (ou secret des affaires) englobe les informations ayant une incidence sur le résultat comm relatives aux fournisseurs, à l'organisation, au calcul des prix, à la publicité ou encore à la production, de même que les liste consid. 5a; [109 lb 47](#) consid. 5c; BERNARD CORBOZ, Les infractions en droit suisse, vol. I, 3^e éd. 2010, n° 8 ad art. 162 CP; M^{ic} MONNIER/LAURENT MOREILLON/CHRISTOPHE PIGUET/CHRISTIAN BETTEX/DANIEL STOLL [éd.], Petit commentaire CP, 2012, n° 9 ; NIGGLI/NADINE HAGENSTEIN, in : Niggli/Wiprächtinger [éd.], Basler Kommentar Strafrecht II, 3^e éd. 2013, n° 19 ad art. 162 CP). / listes des clients d'une banque à un tiers par l'un de ses employés constitue non seulement une violation du secret bancaire commercial. Il y a concours idéal entre l'art. 162 CP et l'art. 47 LB, puisque la première disposition protège les intérêts de la bar tend à préserver les intérêts du client (cf. CORBOZ, op. cit., n° 19 ad art. 162 CP; DUPUIS/GELLER/MONNIER/MOREILLON/PIGL art. 162 CP; cf. sur la nature de *lex specialis* de l'art. 47 LB, NIGGLI/HAGENSTEIN, op. cit., n° 55 ad art. 162 CP).

7.6 S'agissant de *la manière dont l'autorité requérante a obtenu* les renseignements en question, il s'agit de préciser qu'il n'y a pas l'acquisition des données a été rémunérée ou non (cf. en ce sens, Message LAAF, [FF 2011 5771](#), 5786) ou qu'il y a eu implicatio en cause à un titre ou à un autre : seul est déterminant le fait que ces renseignements ont été obtenus par des actes punissables: STEIN, op. cit., n° 302 ad art. 26 par. 3 MC OCDE; OPEL, op. cit., p. 432). Ainsi, il n'importe de déterminer si l'Etat requérant a insti la commission de l'acte pénalement répréhensible (cf. sur la thèse d'une "ratification" des actes répréhensibles, MICHELI/ROBERT, Force est également de constater que l'art. 7 let. c) LAAF ne commande pas non plus de distinguer suivant le lieu où l'acte pi conflit du droit pénal suisse (art. 3 ss CPS) ne retiennent pas ce seul critère. L'on peut d'ailleurs parfaitement considérer que Suisse, si l'on sait que les données volées servent à fonder une demande d'assistance administrative à ce pays. En tout état de ca quel Etat revient l'action pénale, ce qui peut dépendre de certains facteurs comme le lieu où se trouve l'auteur ou sa non-extraditi ne saurait dépendre de telles contingences.

Comme déjà relevé, l'élément déterminant dans le contexte de l'art. 7 let. c) LAAF est la provenance délictuelle des renseigné donné suite à une demande d'assistance administrative qui se fonderait sur des données volées à l'étranger et/ou auprès d'u HOLENSTEIN, op. cit., n° 302 et 303 ad art. 26 par. 3 MC OCDE).

7.7 Il faut qu'il existe des éléments suffisants pour retenir un vol de données (cf. arrêt du TAF [A-6547/2013](#) du 11 février 2014 cc l'Etat requérant de présenter l'état de fait pertinent, il ne peut toutefois être exigé d'elles qu'elles le fassent sans lacune ni contradi incompatible avec le but et l'esprit de l'assistance administrative (ou de l'entraide judiciaire), puisque les informations requises dt points de l'affaire restés dans l'ombre. Ainsi, les autorités requérantes n'ont pas à rapporter la preuve absolue de l'état de fait l'existence de soupçons suffisants à ce propos. L'AFC est liée par l'état de fait présenté dans la requête d'entraide, sauf à ce que raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. ATF [128 II 407](#) consid. 5.2.1 [entraide en matière boursièr consid. 5c; [116 lb 96](#) consid. 4c; arrêts du TAF [A-5470/2014](#) du 18 décembre 2014 consid. 2.3 et réf. cit.; [A-3294/2014](#) du 8 déce ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3^e éd. 2009, p. 276 n° 295).

Cela étant, la demande d'assistance administrative n'est pas toujours détaillée sur tous les aspects, notamment en ce qui concern elle se fonde. L'Etat requérant n'est pas partie à la procédure d'assistance administrative (art. 13 al. 2) OACDI - art. 8 al. 4) LA demande, l'origine des informations qui sont contenues dans celle-ci lui est connue. L'Etat requérant peut donc facilement indiqu demande d'assistance administrative est muette ou excessivement succincte sur l'origine de ces données, il revient à l'AFC - pou ce sujet - de s'en enquérir auprès de l'Etat requérant et d'obtenir de ce dernier une déclaration expresse, selon laquelle la demandi qui ont été obtenues par le biais d'actes punissables selon le droit suisse (cf. dans ce sens, WYSS, op. cit., p. 735, sur la base di 2010).

En présence d'une semblable déclaration, il y a lieu de lui conférer une importance particulière, en vertu du principe de la confiar des indices clairs qui la remettent en cause qu'il est possible de s'en distancier (cf. ATF [107 lb 264](#) consid. 4b; arrêts du T/ consid. 2.3.5 et les réf. cit.; [A-6475/2012](#) du 2 mai 2013 consid. 3.2). Ces éléments peuvent résulter de la demande elle-mêm également être apportés par la ou les parties à la procédure. Ainsi, suivant la constellation de faits, la personne concernée par la respectivement celle qui recourt, ne peut demeurer inactive : elle doit apporter la preuve, le cas échéant, durant la procédure adr demande se fonde sur des données volées. Cette preuve doit répondre à des exigences élevées en présence d'une déclarati laquelle la demande ne se fonde pas sur des données issues d'un acte punissable selon le droit suisse. Ce n'est en effet qu'au te si celle-ci emporte sa conviction que le Tribunal décidera de ne point accorder l'assistance administrative, en se fondant sur le prin

À défaut de déclaration expresse de l'Etat requérant, le Tribunal apprécie en fonction des éléments à disposition; la personne cc stricte de l'origine des données sur laquelle se fonde la demande; il suffit qu'elle produise des documents ou se réfère par exempl médias, lesquels sont susceptibles d'emporter la conviction du Tribunal quant au fait que les données à la base de la demande ont

8.

En l'espèce, le Tribunal se penchera en premier lieu sur les conditions déterminant l'entrée en matière sur la demande d'assistanc sous l'angle de l'art. 7) LAAF. Parmi celles-ci s'en trouve une qui requiert un examen approfondi, à savoir la condition tenant administrative ne doit pas se fonder sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. : conclusions auxquelles le Tribunal parvient, à l'issue de cet examen, il ne s'avère pas nécessaire de trancher une autre condi également subordonnée, à savoir celle relative à l'interdiction des requêtes déposées à des fins de recherche de preuves ("fishir LAAF (cf. consid. 7.1 ci-avant), étant précisé que cette condition n'a rien d'évident dans le cas présent.

8.1 La demande d'assistance administrative est rédigée comme suit :

"[...] Les contribuables figurant dans les listes 1, 2 et 3 ci-annexées font l'objet d'une enquête par les services fiscaux français. Cette enqu transmises par les autorités judiciaires françaises. Ces dernières ont, en effet, ouvert une information judiciaire à l'encontre d'agents de la banq ou financier illicite sur le territoire français, blanchiment en bande organisée et recel de fonds obtenus à l'aide de démarchages bancaires ou f. organisée de fraude fiscale. Les personnes faisant l'objet de la présente demande sont celles dont l'identité a été communiquée à l'admini judiciaires dans le cadre de la même instruction. Il résulte de cette instruction que ces personnes ont été en relation d'affaires avec la banque l d'argent sur des comptes bancaires ouverts en Suisse auprès de cette banque ont par ailleurs été tracés et ont pu faire l'objet d'une reconnaî. comptes n'ont pas été déclarés à l'administration fiscale française. Il en est, en conséquence, de même des avoirs y figurant et des revenu française : les résidents fiscaux français ont l'obligation de déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels ils doivent déclarer les revenus de source française et étrangère ainsi que le patrimoine situé en France et à l'étranger; les non-résidents doiven [...]"

Il résulte de ce qui précède que les informations sur lesquelles se fonde la demande proviennent des "autorités judiciaires fra lesdites autorités judiciaires seraient elles-mêmes venues au fait de ces données n'est pas spécifiée. Il est fait référence à tr

annexées à la demande. En réalité - si et pour autant que le dossier transmis par l'AFC soit complet - seule une liste de personnes colonnes spécifiques mentionne celles desdites personnes que l'autorité requérante reconnaît comme étant des "non-résidents français".

A la lecture de l'annexe 1, il n'est pas certain que ce soient les "autorités judiciaires françaises" citées qui aient elles-mêmes été dépourvues de toute entête officielle et de tout numéro de référence de dossier. Il n'est pas non plus possible de déterminer s'il s'agit de personnes modifiées. Quant au lien qui unirait les personnes mentionnées sur cette liste, l'autorité requérante a expliqué dans la demande relation d'affaires avec la banque UBS en Suisse et que des "transferts de sommes d'argent sur des comptes bancaires ouverts par ailleurs ont été tracés et ont pu faire l'objet d'une reconnaissance d'affaires interne à la banque". Il est toutefois étonnant dans ces comptes ne soient pas indiqués. En définitive, aucun élément - hormis la date de naissance (pour autant qu'elle ne soit pas indiquée) - n'est individualisé.

Ainsi, pour les "non-résidents français" - catégorie dont fait partie le recourant - le simple fait de figurer sur ces listes et d'être reconnu provenance de la France, soit des "revenus de sources françaises", n'explique pas encore dans quelle mesure ils seraient imposables. On mentionne aucun rattachement économique avec la France justifiant une imposition limitée à certains éléments des revenus ou de revenus relatifs à un immeuble sis en France (cf. au sujet du rattachement économique, arrêt du TAF [A-6547/2013](#) du 11 février 2014 consacré).

L'absence de toute indication autre que l'hypothétique existence d'un compte ouvert auprès d'UBS SA en Suisse, compte dont le contenu peut que surprendre. Il ne s'agit selon toute évidence pas d'un oubli : l'autorité requérante française avait déjà, le 21 décembre 2013, communiqué une pareille liste (même si elle était à l'époque plus dense) et, cette demande se révélant lacunaire, elle a attendu d'accomplir sa démarche. Mise à part l'adjonction de la rubrique "adresse connue", il n'y a guère d'autre élément qui ait été individualisé dans la liste.

Ceci n'est pas cohérent avec la thèse d'une instruction judiciaire qui aurait permis de dresser la liste en question. Ceci n'exclut tout de même que lesdites autorités judiciaires, puis aient été retransmises à l'administration fiscale française. Demeure à déterminer par quel processus lesdites autorités judiciaires sont entrées en possession de cette liste. A ce stade, toutes les conjectures sont permises.

8.2 Nulle trace au dossier d'une déclaration selon laquelle la demande d'assistance administrative ne se fonde pas sur des informations fausses ou décevantes selon le droit suisse. L'AFC n'a pas requis une semblable déclaration, alors même qu'il a été convenu que l'autorité suisse demanderait confirmation que la condition de l'art. 7 let. c) LAAF est bien remplie, en cas de doute (cf. rapport de l'AFC du 11 janvier 2013 ch. 6). L'autorité requérante française n'étant pas partie à la procédure, il n'est pas possible d'interpeller l'autorité suisse. Interpellée par décision incidente du Tribunal de ceans du 21 juillet 2015, l'autorité inférieure a indiqué les démarches qu'elle a effectuées. LAAF de la part de l'autorité requérante française. Dans sa prise de position du 23 juillet 2015, l'AFC a expliqué : *"[...] la bonne foi de l'Etat requérant est présumée aussi longtemps qu'il n'existe pas d'indices clairs qui remettent celle-ci en cause. L'AFC est requête d'entraide, sauf à ce que celle-ci paraisse d'emblée infondée en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes. La marge de l'examen des faits et déclarations contenues dans une demande d'assistance administrative est dès lors réduite. S'agissant de la demande du 21 décembre 2013 dont il est question en l'espèce, l'AFC rappelle que, à la lumière du principe de la confiance, cette dernière doit pouvoir se fier aux faits véritablement établis. En l'occurrence, le recourant n'apporte aucun indice concret ni aucune preuve tangible susceptible de remettre clairement en cause la bonne foi de l'Etat requérant n'a en effet porté à la connaissance de l'AFC. L'affirmation selon laquelle la demande est fondée sur des données volées peut dès lors être traitée comme une simple allégation de partie [...]"*.

Cela étant, l'autorité inférieure mésestime le fait que l'autorité requérante française n'a pas garanti que les données sur lesquelles elle se fonde ne proviennent pas d'un acte punissable selon le droit suisse. Tout au plus a-t-elle indiqué qu'une information judiciaire était ouverte par l'autorité française que les personnes indiquées dans la liste avaient été en relation d'affaires avec la banque UBS en Suisse. Il n'y a donc rien de plus que ce qui est dit du vecteur par lequel les autorités judiciaires auraient pris connaissance de la liste en cause. Or, c'est bien possible et notamment celle de vol de données dont un tiers se serait fait l'auteur.

L'autorité inférieure tire encore argument du fait que la France a affirmé qu'elle ne ferait pas usage des données de la liste dans le cadre de demandes d'assistance administrative (cf. observations de l'autorité inférieure du 23 juillet 2015, lesquelles se réfèrent au communiqué du 2010 "La France et la Suisse annoncent la reprise du processus de ratification de l'avenant à la convention fiscale bilatérale", CH étant, il ne s'agit pas de cette liste dans le cas présent et l'on ne saurait, comme l'autorité inférieure, inférer des déclarations précitées).

8.3 De son côté, le recourant affirme que, d'après différents médias, notamment internet, la demande d'assistance administrative transmise à l'autorité fiscale française par une ex-employée d'UBS en France (Stéphanie Gibaud) d'une liste d'environ 600 clients ("prospects") dérobée à son employeur (cf. recours, [I](#) ch. 7 et p. 17). Il ajoute : *"[...] il semble que certains des contributeurs de la DGFP dans sa demande du 21 décembre 2013 n'aient même jamais détenu de compte auprès d'un établissement bancaire [...]"* (cf. recours, p. 20).

8.4 Le Tribunal de ceans considère qu'il est vraisemblable que la liste sur laquelle se fonde la demande provient d'employés d'UBS

En effet, il est de notoriété publique qu'une lettre (ou note) a été envoyée à la fin de l'année 2010 à l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution [ACPR] comportant des allégations de faits de complicité de blanchiment de fraude fiscale ou de listes de clients français dont les comptes seraient, selon les auteurs de cette lettre, non déclarés. Même si cette lettre ne pouvait provenir que de sources internes, probablement à UBS France SA, vu la nature des renseignements qu'elle contient - qui disent avoir pu consulter ce document - relatent : *"[...] L'information judiciaire [...] a été motivée après une longue enquête à Paris, par une note d'information transmise à l'ACP par des cadres supérieurs d'UBS France révoltés par les pratiques illégales de blanchiment de fraude fiscale"* (document de six pages comporte des dizaines de noms de cadres supérieurs, commerciaux et aussi de clients fortunés qui disposent de comptes bancaires en Suisse) (cf. l'article d'Antoine Peillon du 19 novembre 2012, in : [www.la-croix.com/Actualite/France/L-ex-DG-d-UBS-France-mis-en-examen-le-19-novembre-2012-11-19-877728](#) [consulté le 14 septembre 2015]). Dans un ouvrage publié aux éditions du Seuil, le journaliste ajoute : *"[...] La note à l'ACP se termine aussi par une liste de 'clients off', c'est-à-dire soupçonnés par ses auteurs d'évasion fiscale"* (ANTOINE PEILLON, *Ces 600 milliards qui manquent à la France*, mars 2012, p. 141). Il enchaîne : *"[...] Les informations données dans ce document internes et, normalement, totalement confidentiels rédigés par les chargés d'affaires d'UBS lorsqu'ils constituent leurs clients [...]"* (cf. PEILLON, op. cit., p. 142). La précision des informations données par ce journaliste ajoute du poids à ses déclarations et à ses éléments figurant au dossier.

Il est également notoire que l'ACP - qui a ouvert une procédure disciplinaire à l'encontre d'UBS France SA - a envoyé cette note et communiqué une information judiciaire le 12 juin 2012 pour "démarchage bancaire ou financier par personne non habilitée et blanchiment de fraude fiscale obtenus à l'aide d'un démarchage illicite commis en bande organisée". Or, c'est précisément l'information judiciaire à laquelle l'autorité inférieure fait référence lorsqu'elle affirme que les autorités judiciaires saisies lui ont transmis les informations à la base de la demande. Il faut donc en conclure que la demande d'assistance administrative est bien celle qui a été jointe à la lettre (ou note) adressée à l'ACP par des employés d'UBS France SA l'année 2010.

L'enchaînement chronologique des événements conforte cette conclusion. En effet, c'est à fin 2010 que la lettre anonyme précité diligenté une mission de contrôle sur place d'UBS France, soit du 2 décembre 2010 au 22 avril 2011. Après contradictoire oral et juillet 2011, un rapport final a été signé le 21 décembre 2011. Lors de sa séance du 12 avril 2012, le collège de l'ACP a décidé une procédure disciplinaire, dont la Commission des sanctions a été saisie le 24 mars 2012. En parallèle, une information ju préliminaire décidée en mars 2011 - a été ouverte en avril 2012 également (cf. décision de la Commission des sanctions - procè Ceci est parfaitement cohérent avec la thèse d'une transmission de la lettre anonyme - et la liste qu'elle comporte - aux service dépôt consécutif, le 21 décembre 2012, de la première demande d'assistance administrative, comportant la liste de noms en cause

Le Tribunal considère également que la soustraction à UBS France SA, voire à UBS AG, d'une liste de clients par l'un de ses emp comme le secret bancaire. Le fait que cette liste ait été transmise à l'ACP n'y change rien. En d'autres termes, la soustraction ou clients d'une banque par une personne tenue au secret bancaire ou commercial est illégale et ne devient pas légale par le fait qu une autorité. Que la personne en question dévoile en outre à ladite autorité des pratiques qui lui paraissent discutables ou illicites rien. Dans le cas contraire, il serait possible de légitimer a posteriori toute soustraction de données, dès le moment où l'ai d'alerte" (ou "Whistleblower"). C'est d'ailleurs probablement pour cette raison que les auteurs de la lettre ou note envoyée à l'ACP c

8.5 Il s'ensuit que la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013 se fonde sur une liste de noms qui a été obtenu du droit suisse. Ceci fait obstacle à une entrée en matière sur cette demande en vertu de l'art. 7 let. c) LAAF. Par ailleurs, sacl n'admettent point que des données de cette nature puissent servir de moyens de preuve en procédure, en vertu de l'ar administrative ne saurait être accordée.

Dans la présente espèce, ceci signifie que l'autorité inférieure aurait dû refuser d'entrer en matière sur la demande d'assistance recourant.

Le recours s'avère ainsi bien fondé et doit être admis. La décision attaquée, datée du 21 novembre 2014, doit être annulée. Stz prononce qu'il n'est pas entré en matière sur la demande d'assistance administrative visant le recourant. S'agissant des conclusio fait interdiction à l'AFC de transmettre à l'autorité requérante les informations requises et à ce qu'il soit intimé ordre à l'AFC de com demande d'assistance administrative à l'autorité requérante, de même que celle consistant à ce qu'il soit déclaré que la procédure du prononcé, respectivement tombent sous le sens. Il incombera à l'autorité inférieure de prendre les mesures adéquates.

9.

9.1 Les frais de procédure, qui comprennent l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont, en règle qui succombe (art. 63 al. 1) PA). En l'espèce, le recourant obtenant gain de cause et l'autorité inférieure n'en supporte pas (cf. art seront laissés à la charge de l'Etat. L'avance de frais versée par le recourant de Fr. 10'000.-- lui sera donc restituée une fois le prés

9.2 L'art. 64 al. 1) PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou par indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (cf. également art. 7) concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Selon l'art. 14 al. 2) la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée. A défaut, l'indemnité est fixée sur la base du dossier. En l'occurre cause et est représenté par un avocat, a droit à des dépens. En l'absence de note d'honoraires, compte tenu de la nature de la ceux-ci sont fixés à Fr. 15'000.-- (TVA incluse).

(le dispositif est indiqué à la page suivante)

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

Le recours est admis et la décision du 21 octobre 2014 est annulée.

2.

Il n'est pas entré en matière sur la demande d'assistance administrative de la Direction Générale des finances Publiques française en l'encontre de A._____.

3.

Il n'est pas perçu de frais de procédure, l'avance de frais de Fr. 10'000.-- versée par le recourant lui étant restituée dès le présent arrêt.

4.

Il est octroyé au recourant une indemnité de Fr. 15'000.-- à titre de dépens, à la charge de l'autorité inférieure.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

La greffière :

Marie-Chantal May Canellas

Sara Friedli

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, 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'il se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2^o LTF (art. 82^o LTF, art. 83 let. a. 2^o LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé de manière à indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être remis entre les mains du recourant (art. 42^o LTF).

Expédition :