Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision annulée par le TF par arrêt du 16.02.2017 (2C_893/2015)



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/AELE) valable pour toute la Suisse, où – 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 à l'Administration fédérale 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 le 23 décembre 2013 une seconde demande d'assistance administrative qualifiée de "complémentaire" par rapport à celle du 21 décembre 2012. Ladite demande concerne les contribuables mentionnés 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 et 2011, ainsi qu'avec l'impôt sur la 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 utilisables à ce stade, 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 une information judiciaire à l'encontre d'agents de la banque suisse UBS pour démarchage bancaire ou financier illicite sur le territoire français, blanchiment en bande organisée et recel de fonds obtenus à l'aide de 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 les autorités 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 UBS en Suisse. Des transferts de sommes 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 reconnaissance d'affaires interne à la banque. Ces comptes n'ont pas été déclarés à 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 détiennent une procuration. De même, 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 ces mêmes indications, ont révélé que des contribuables concernés 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 et des impôts correspondants dissimulés […]".

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 et leurs ayants-droit le cas échéant) sont directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayants-droit économiques au sein de la banque UBS ainsi que ceux pour lesquels ils 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 de comptes faisant apparaitre les apports, les 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 des informations bancaires pourra 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 documents et renseignements demandés. Elle a également prié celle-ci d'informer les personnes concernées de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner un représentant 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, les mandataires du recourant se sont fait connaitre et demandé à recevoir une copie du dossier concernant leur mandant. 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 la requête française du 23 décembre 2013. Cette dernière leur a cependant été communiquée sous la forme d'un résumé. En même temps, l'AFC a notifié au recourant les informations qu'elle entendait 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 susdites et a sollicité la transmission 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 qu'elle entendait transmettre 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 l'AFC, en réitérant son opposition 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 suit :

"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 communication des informations bancaires est limitée aux seuls flux de source française. Ainsi sont communiqués les éléments suivants :

Date	Transaction	Débiteur	Créditeur	Montant
29.12.2010	VIREMENT		B._____, […]	36 720.00

"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 recourant] […] pour l'état de fait décrit dans la 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 secrètes. Elles ne peuvent être rendues accessibles qu'à des personnes ou autorités (comprenant les autorités judiciaires et administratives) concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'administration des 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 décision précitée auprès du Tribunal administratif fédéral. Le recourant réclame (i) principalement l'annulation de la décision attaquée et (ii) subsidiairement le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour une nouvelle décision, dans les deux cas sous suite de frais et dépens. Cela dit, à titre préalable, il a sollicité la production de la part de l'autorité inférieure de l'intégralité des échanges de toute sorte tenus avec les autorités françaises (soit en tout cas le courrier du 11 juillet 2013, la demande d'assistance administrative du 21 décembre 2012 de l'autorité requérante française et les notes, procès-verbaux ou autres documents relatant les discussions du 10 janvier 2013 et la réunion du 21 novembre 2013) – documents auxquels il n'aurait pas eu accès devant elle –, ainsi qu'un nouveau délai pour se prononcer à cet égard. Il invoque donc une violation 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 insuffisante de la décision attaquée et se 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 principe de subsidiarité, ainsi que de celui de la proportionnalité et de la bonne foi, de même que de l'interdiction des "*fishing expeditions*". Ladite requête s'apparenterait à une pêche aux informations fondée sur des renseignements obtenus de surcroit par des actes punissables (données volées) et un état de fait incomplet, incorrect et trop vague. En outre, les informations 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'essentiel l'argumentation développée dans sa décision finale du 21 octobre 2014. En particulier, elle a indiqué avoir refusé au recourant l'accès à certains documents, au motif qu'il s'agissait de pièces internes ou 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 dossier et le recourant à s'adresser à cette 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 ou qui ne feraient nullement partie de la 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, sans aucune explication. Par e-mail du 23 février 2015, l'autorité inférieure a informé le Tribunal du fait que le recourant aurait désormais reçu un stick USB correspondant à celui envoyé au Tribunal de céans.

Q.
Par décision incidente du 3 mars 2015, le Tribunal a à nouveau ordonné à l'autorité inférieure la production de l'intégralité des pièces composant le dossier, en l'invitant 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 au recourant.

S.
Par décision incidente du 23 avril 2015, le Tribunal de céans a octroyé au recourant l'accès à la demande d'assistance administrative du 21 décembre 2012, au courrier 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 Tribunal de céans a transmis lesdites 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 des documents manquant encore au dossier – soit notamment un courrier de l'autorité requérante française du 20 juin 2013 et un courrier de l'autorité inférieure du 17 avril 2013 cités dans le courrier 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 dans le courrier du 11 juillet 2013 de 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, non sans porter à sa connaissance la duplique spontanée de l'autorité inferieure. Par la même occasion, il a invité l'autorité inférieure à préciser les démarches qu'elle avait entreprises afin de s'assurer de la conformité de la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013, en ce sens que celle-ci ne se basait pas sur des données volées.

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 ce propos.

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 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. L'administration fédérale des contributions étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger de la présente affaire (cf. aussi art. 19 al. 5 LAAF). Pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement, la procédure est régie par la PA (cf. art. 37 LTAF). Telle est également la conclusion qui s'impose sur la base de l'art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 672.5), pour autant que cette loi soit applicable (cf. consid. 3 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 octobre 2014, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Signé par des avocats au bénéfice d'une procuration, muni de conclusions valables et motivées, accompagné d'une copie de la décision attaquée, il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Le recourant est directement visé dans le dispositif de la décision attaquée, en tant que personne concernée par la demande d'assistance française. Il a donc manifestement qualité pour recourir (cf. art. 48 PA), que l'art. 19 al. 2 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 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (cf. art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd. 2013, n° 1135).

3.

3.1 La LAAF est entrée en vigueur le 1er février 2013. Elle prévoit que les dispositions d'exécution fondées sur la loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2) demeurent applicables aux demandes d'assistance administrative déposées avant son entrée en vigueur (cf. art. 24 LAAF). Ces dispositions d'exécution se trouvaient en dernier lieu dans l'ordonnance du 1er septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI, RO 2010 4017, RO 2013 229; en vigueur du 1er octobre 2010 au 1er février 2013), laquelle s'applique aux conventions destinées à éviter les doubles impositions révisées ou nouvelles, entrées en vigueur après le 1er octobre 2010 (cf. art. 1 en relation avec l'art. 18 OACDI). *A contrario*, les demandes d'assistance administrative déposées après l'entrée en vigueur de la LAAF sont donc soumises 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 parvenir deux demandes d'assistance administrative à l'AFC, l'une datée du 21 décembre 2012, l'autre du 23 décembre 2013. La question se pose dès lors de savoir si celles-ci sont régies par des dispositions d'exécution distinctes, à savoir l'OACDI pour la première demande et la LAAF pour la seconde, ou plutôt si seule l'OACDI ou seule la LAAF se révèle applicable. Ceci dépend de la question de savoir s'il s'agit de deux demandes distinctes ou d'une seule demande, le cas échéant corrigée ou complétée. Il sied ainsi 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, jurisprudence qui s'applique également s'agissant de l'assistance administrative en matière fiscale (cf. ATF 139 II 404 consid. 8.2). Ainsi, les décisions relatives à l'exécution d'une demande d'entraide sont de nature administrative et ne sont pas, contrairement à un jugement civil ou pénal, revêtues de la force de chose jugée. Elles peuvent donc être réexaminées en tout 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 demandant les mêmes mesures (cf. ATF 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 un changement de législation (cf. ATF 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 l'Etat requis de statuer sur des points laissés indécis dans le cadre d'une décision précédente (cf. ATF 136 IV 4 consid. 6.4). Si ces principes sont valables lorsqu'une décision a déjà été prise au sujet de l'entraide ou de l'assistance administrative, *a fortiori* valent-ils ici, où aucune décision n'avait encore été rendue lorsque la seconde demande a été transmise à l'AFC. Fondamentalement, un Etat peut donc présenter une nouvelle demande d'assistance administrative en cours de procédure ou modifier celle qu'il a déjà déposée, du 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. Nul besoin de se référer à la première demande du 21 décembre 2012 pour la comprendre. Certes, elle a été qualifiée de "complémentaire" par l'autorité requérante française, mais il s'agit bien plutôt d'une nouvelle demande. Par ailleurs, l'autorité inférieure qui, dans sa réponse du 27 avril 2015, a bien précisé n'être "[…] *entré(e) en matière que sur la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013, à l'exclusion de toute autre requête d'assistance administrative formulée précédemment* […]" – l'a traitée comme une nouvelle requête, ce qui apparaît correct à la lumière des réflexions exposées ci-dessus. Or, s'agissant d'une nouvelle demande, qui se lit et s'analyse indépendamment de la 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 conséquent, la LAAF s'avère applicable au 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'aurait pas obtenu accès à l'ensemble du dossier – notamment à la demande d'assistance administrative du 21 décembre 2012 et à l'échange d'écriture intervenue entre l'AFC et l'autorité requérante française – et aurait ainsi été privé de la faculté de s'exprimer au sujet de pièces déterminantes. En second lieu, il considère que la décision attaquée ne serait pas suffisamment motivée, à mesure que l'AFC ne se serait pas prononcée sur tous les griefs soulevés, notamment celui relatif à l'état de faits incorrect contenu dans la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013 (adresse du recourant et établissement bancaire incorrects), celui relatif aux soupçons quant à la provenance potentiellement illicite des listes de noms de personnes concernées (l'affaire "Stéphanie Gibaud") et celui ayant trait au non-respect du principe de subsidiarité.

4.1 Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit, si elle est particulièrement grave, à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 134 V 97; 127 V 431 consid. 3d/aa; ATAF 2013/23 consid. 6.1.3; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, 2e éd. 2006, n° 1346). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être 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 renvoie – sous réserve des cas où une 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 devra entendre la personne concernée et 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 la décision annulée (cf. ATF 125 I 113 consid. 3).

En l'occurrence, en ce qui concerne l'accès aux actes du dossier (cf. art. 26 PA et art. 15 LAAF), le Tribunal relève ce qui suit. Devant l'autorité inférieure le recourant n'a effectivement pas eu accès à l'intégralité des échanges de toute sorte intervenus entre l'AFC et l'autorité requérante française en relation avec la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013, soit en tout cas le courrier du 11 juillet 2013, la demande d'assistance administrative du 21 décembre 2012 de l'autorité requérante française et les notes, procès-verbaux ou autres documents relatant les discussions du 10 janvier 2013 et la réunion du 21 novembre 2013. Cela étant, le Tribunal de céans lui a donné accès à toutes les pièces de son dossier, mises à part celles qu'un intérêt public prépondérant indiquait de tenir confidentielles et qui ne sont pas utilisées dans le présent arrêt à son désavantage. Dès lors, il a eu connaissance de la demande d'assistance administrative du 21 décembre 2012, du courrier de l'autorité requérante française du 11 juillet 2013 et du ch. 6 du rapport du 11 janvier 2013 (cf. décision incidente du 23 avril 2015 et ordonnance du 19 mai 2015). Le recourant a au surplus bénéficié de la possibilité de se déterminer sur leur contenu (cf. ses observations du 28 mai 2015). Dans 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 encore complet, le courrier de 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 de l'autorité requérante française) n'y figurant toujours pas. Pour cette raison, il a demandé leur production, ainsi qu'un délai pour se prononcer à leur propos. Les deux courriers en question ont été transmis par l'autorité inferieure le 17 juin 2015, avec sa duplique spontanée. Cela étant, le Tribunal de céans n'a pas accordé au recourant

l'accès à ces deux documents, dès 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 auxquelles le Tribunal de céans se réfère dans le présent arrêt et qu'il a eu l'occasion de se déterminer à leur sujet devant la présente instance. Par conséquent, la violation de son droit d'être entendu 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 al. 1 LAAF), le Tribunal de céans considère que cette question peut demeurer ouverte. Quand bien même l'autorité inférieure aurait à cet égard violé le droit d'être entendu du recourant, il faudrait de toute façon considérer cette carence comme guérie dans la mesure où l'autorité inférieure a complété sa motivation en procédure de recours et où le recourant a eu 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'intégralité du dispositif de la décision attaquée 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 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (RS 0.672.934.91; ci-après : CDI-F). La CDI-F est largement inspirée du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après : OCDE) concernant le revenu et la fortune, lequel est assorti d'un commentaire issu de cette organisation (cf. OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète [avec un commentaire article par article], Paris 2012 [ci-après: Modèle MC OCDE, respectivement : OCDE, Commentaire], n° 4.1 et 5 ad art. 26; différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet: www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales). La CDI-F est complétée par un Protocole additionnel 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 5683). Les dispositions ainsi

modifiées s'appliquent en particulier aux demandes d'échange de renseignements qui concernent toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier 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 partir du 1er janvier 2010 et couvrent 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 autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents (cf. pour plus de détails au sujet de la notion de renseignements vraisemblablement pertinents et de la limite posée par l'interdiction des "*fishing expeditions*", notamment arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014 e A-7159/2014 du 9 juillet 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 relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle 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 personnes bénéficiant de la convention 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 après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. L'assistance administrative internationale intervient ainsi à titre subsidiaire uniquement (principe de subsidiarité).

6.3 Les *conditions de forme* auxquelles doit satisfaire une demande d'entraide sont réglées au ch. XI du Protocole additionnel. Ainsi, l'autorité requérante compétente 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 l'identification de la personne (date de 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 de l'Etat requis;

d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés; dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.

Le ch. XI du Protocole additionnel précise encore que les règles de procédure administrative relatives aux droits du contribuable s'appliquent dans l'Etat requis, même si elles ne doivent pas entraver ou retarder indûment les échanges effectifs de renseignements.

7.

7.1 Cela étant, l'art. 7 LAAF pose certaines limites aux demandes d'entraide abusives. Cette disposition prévoit qu'il n'est pas entré en matière lorsque 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 du droit suisse.

7.2 Une disposition semblable figurait déjà à l'art. 5 al. 2 OACDI. En substance, selon l'art. 7 let. c LAAF, la demande d'assistance administrative ne doit pas violer le principe de la bonne foi; elle ne saurait ainsi se fonder sur des données bancaires obtenues illégalement (volées), puis remises ou vendues à un Etat. Tel est 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 fiscale, FF 2011 5771, 5786 [ci-après : Message LAAF]; CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, p. 41; DANIEL HOLENSTEIN, in : Zweifel/Beusch/Matteotti [éd], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht [ci-après : Kommentar Internationales Steuerrecht], 2015, n° 301 s. ad art. 26 par. 3 MC OCDE; FRANÇOIS-ROGER MICHELI/CHRISTIAN-NILS ROBERT, Documents volés et dénonciations fiscales, in : Jusletter 19 novembre 2012, n° 79).

7.3 Peu après son adoption, l'art. 7 let. c LAAF a suscité des discussions. En 2013, à l'occasion d'une révision partielle de la LAAF, le Conseil fédéral avait proposé de restreindre sa portée aux cas où l'Etat étranger s'était activement procuré des données volées; il aurait été entré en matière en revanche si l'Etat requérant avait reçu les données sans avoir cherché à les obtenir, soit de manière "passive" (p. ex. par le biais de l'assistance

administrative spontanée; cf. Rapport explicatif du Conseil fédéral sur la modification de la loi sur l'assistance administrative, août 2013, p. 3 ch. 1.2 et p. 5 ad art. 7 let. c AP-LAAF). La notion de comportement purement "passif" n'est pas facile à appréhender (cf. également, RUDOLF WYSS, Illegal beschaffte Daten – eine Grundlage für Internationale Amts- und Strafrechtshilfe in Fiskalsachen? in : AJP 2011 p. 731 ss, p. 735). Quoi qu'il en soit, cette proposition a provoqué une opposition telle, lors de la procédure de consultation, que le Conseil fédéral l'a finalement retirée du projet soumis au Parlement (cf. Département fédéral des finances, Rapport sur les résultats de la procédure de consultation relative à la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale, octobre 2013, p. 7 ss ad art. 7 let. c LAAF; Message du 16 octobre 2013 sur la modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2013 7501, 7506 [ci-après : Message modification LAAF]). Dans le cadre des discussions au Conseil national de décembre 2013 relatives à la révision de la loi susdite, une proposition de minorité – prévoyant de ne plus laisser subsister que la référence au principe de la bonne foi, à l'exclusion de toute mention des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse – a été soumise à votation. Il s'agissait d'ouvrir la voie à des demandes d'assistance administrative fondées sur des données volées (cf. BO-CN 2013 N 2187 s ad art. 7 let. c). Cela étant, cette proposition a été rejetée à une très large majorité. L'art. 7 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 sur des données acquises illégalement (cf. Interpellation Luzi Stamm du 16 mars 2012, rôle n° 12.3302, intitulée "Utilisation de données bancaires volées dans les procédures fiscales").

Certes, il n'est pas exclu que la LAAF ne fasse à nouveau l'objet de discussions (cf. notamment, Rapport explicatif du Conseil fédéral sur la modification de la loi sur l'assistance administrative, août 2013, n. 8 ad art. 7 let. c AP-LAAF; Interpellation Susanne Leutenegger Oberholzer du 11 mars 2015, rôle n° 15.3097, intitulée "Swissleaks. Exploitation des preuves dans la procédure pénale et la procédure d'assistance administrative"). Cela étant, le Tribunal de céans se doit d'appliquer la législation en vigueur (cf. art. 190 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]), soit également l'art. 7 LAAF.

7.4 La LAAF ne peut contenir que des dispositions d'exécution (cf. art. 1 al. 1 LAAF; Message LAAF, FF 2011 5771, 5780). En vertu de la primauté

du droit international sur le droit interne – qui découle de la nature même de la règle internationale, hiérarchiquement supérieure à toute règle interne, de sorte que l'argument tiré de la *lex posterior* est inapplicable (cf. art. 1 al. 2 LAAF; ATF 138 II 524 consid. 5.1; 135 II 243 consid. 3.1; 125 II 417 consid. 4d; 122 II 485 consid. 3a; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I, l'Etat, 3e éd. 2013, n° 1357; PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, Droit administratif, vol. I, 3e éd. 2012, p. 358 ss; RENE MATTEOTTI/NICOLE ELISCHA KRENGER, in : Kommentar Internationales Steuerrecht, n° 178 ad Einleitung) – cette loi ne saurait donc poser des conditions supplémentaires en matière d'assistance administrative, par rapport à celles qui découlent déjà de la convention internationale 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 OCDE; cf. WYSS, op. cit., p. 735) – ne fait nulle référence au principe de la bonne foi ou à l'origine des données sur lesquelles se fonde la demande. Ceci ne signifie pas pour autant qu'il puisse être donné 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 législation ou dans le cadre de la pratique 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 l'art. 26 par. 3 let. b MC OCDE; arrêt du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.4.2; XAVIER OBERSON, in : Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éd.], Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune : Commentaire, 2014 [ci-après : Modèle de Convention OCDE : Commentaire], n° 104 ad art. 26 MC OCDE). Cette disposition met ainsi en œuvre le principe de réciprocité. En d'autres termes, les informations ne peuvent être obtenues et transmises que si elles peuvent être obtenues et transmises selon le droit et 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 que la collectivité publique n'aurait pas pu se procurer elle-même légalement ou dont l'utilisation est contraire à la bonne foi (cf. réponse du Conseil fédéral à l'interpellation Luzin Stamm du 16 mars 2012, rôle n° 12.3302, intitulée "Utilisation de données bancaires volées dans les procédures fiscales"). L'utilisation de preuves obtenues illicitement est en effet, en principe, constitutionnellement prohibée notamment par l'effet de l'art. 29 Cst.; cette

utilisation contrevient à la notion de procédure équitable, garantie également dans le domaine fiscal (cf. MICHELI/ROBERT, op. cit., n° 79 ch. 14). Ceci veut donc dire qu'en droit administratif suisse, il n'est pas possible de se servir de données volées pour 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. cit., p. 731 ss, p. 734; MICHELI/ROBERT, op. cit., p. 9 ss) – cette interdiction est applicable à tout le moins aux documents obtenus illicitement que l'administration fiscale n'aurait pas pu obtenir par des procédures régulières (cf. arrêt du TF du 5 juin 1984 publié in : Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht, 1984, p. 464), à moins que ces documents ne soient nécessaires pour élucider une infraction grave, c'est-à-dire un crime (infraction passible d'une peine-menace de plus de trois ans de privation de liberté; art. 141 al. 2 du Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 [CPP, RS 312.0]; MICHELI/ROBERT, op. cit., n° 56). Dans la procédure de répression de la soustraction fiscale, une telle utilisation présupposerait donc la nécessité d'élucider une infraction passible d'une peine-menace de plus de trois ans de privation de liberté. Or, la peine-menace la plus sévère prévue par la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0) l'est pour le crime d'escroquerie aggravée en matière de prestations et de contributions (art. 14 al. 4 DPA) : il s'agit d'une peine privative de liberté de cinq ans au plus, majorée d'une peine pécuniaire. Les dispositions pénales des autres législations fiscales et en particulier les législations en matière d'impôt fédéral direct (art. 186 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11] et art. 59 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, RS 642.14]) sont des délits et prévoient une peine-menace de trois ans de privation de liberté, cumulée avec une amende. Dès lors, à l'exception de l'escroquerie aggravée déjà citée, les infractions précitées ne sauraient atteindre un degré de gravité suffisant pour permettre leur poursuite au moyen de données 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 contrevient clairement à la législation et à la pratique administrative suisses. En d'autres termes, il ne saurait être question de contraindre la Suisse, par la voie de l'assistance administrative internationale, à 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 contractant de fournir des renseignements qui ne 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 données obtenues de manière illégale, elles ont été déclarées inconstitutionnelles. Telle est la conclusion qui ressort de la décision du Conseil constitutionnel français n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013 (publié in : Journal Officiel de la République Française [JORF] du 7 décembre 2013 p. 19958 texte n° 8; http://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2013/2013-679-dc/decision-n-2013-679-dc-du-04-decembre-2013.138860.html [consulté le 14 septembre 2015]), lequel a été amené à se pencher sur la constitutionnalité de certaines dispositions de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière. S'agissant plus particulièrement des art. 37 et 39 – lesquels précisent que les documents, pièces ou informations que l'administration fiscale utilise et qui sont portés à sa connaissance ne peuvent être écartés au seul motif de leur origine – le Conseil constitutionnel a précisé que "[…] *ces dispositions ne sauraient, sans porter atteinte aux exigences découlant de l'art. 16 de la Déclaration de 1789, permettre aux services fiscaux et douaniers de se prévaloir de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge. C'est uniquement sous cette réserve que lesdites dispositions ont été déclarées conformes à la Constitution* […]" (cf. décision précitée, ch. 33 et 34 ad art. 37 et 39). En outre, le Conseil constitutionnel s'est également prononcé sur les art. 38 et 40, permettant à l'administration fiscale de demander au juge des libertés et de la détention l'autorisation de procéder à des visites domiciliaires sur le fondement de toute information quelle qu'en soit l'origine. Il a considéré qu'en ouvrant la possibilité au juge d'autoriser l'administration à procéder à des visites domiciliaires sur le fondement de documents, pièces ou informations de quelque origine que ce soit, y compris illégale, le législateur avait privé de garanties légales les exigences du droit au respect de la vie privée et, en particulier, de l'inviolabilité du domicile. Le Conseil constitutionnel a ainsi déclaré ces dispositions contraires à la Constitution (cf. décision précitée, ch. 39 et 40 ad art. 38 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 ordonnances du juge des libertés et de la détention, retenant que ces fichiers, d'origine illicite, ne

pouvaient être invoqués par l'administration fiscale pour présumer la fraude d'un contribuable et justifier la visite des locaux de ce dernier (cf. CA de Paris, Pôle 5, Chambre 7, ordonnance du 8 février 2011, in : http://www.legalis.net/spip.php?page=jurisprudence-decision&id_article=3329 [consulté le 14 septembre 2015]). Par arrêt du 31 janvier 2012, la Chambre commerciale de la Cour de Cassation a confirmé l'annulation de ces deux ordonnances, les fichiers volés étant irrecevables et l'utilisation de ces données pour perquisitionner et/ou redresser la taxation d'un contribuable illégale (cf. Cour de Cassation, Chambre commerciale, arrêt n° 141 du 31 janvier 2012 [11-13.097], in : https://www.courdecassation.fr/publications_26/arrets_publies_2986/chambre_commerciale_financiere_economique_3172/2012_4098/janvier_4124/141_31_22185.html [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 occulte de la société contribuable, détournés par d'anciens salariés de celle-ci – la Cour administrative d'appel (CAA) de Lyon avait même considéré que l'administration fiscale s'était rendue coupable de recel (cf. CAA Lyon, plénière, 5 juillet 1994, req. N° 92-392 et 92-619, Sàrl O'Palermo, in : http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000007458091&fastReqId=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 l'effet de l'art. 28 par. 3 let. b CDI-F, la Suisse ne saurait être tenue de transmettre à la France des informations si les données sur lesquelles se fonde la demande ont été volées. Si la France ne peut obtenir ces informations en vertu de sa propre législation ou de sa propre pratique administrative, elle ne peut utiliser la voie de l'assistance administrative internationale 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, lors même qu'il n'est pas 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 des gens constituent une source autonome du droit international. Aux nombres de ceux-ci figure précisément le principe de la bonne foi (cf. arrêt du TPF RR.2012.82-83 du 26 février 2013 consid. 2.2.1 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. 832 n° 120; WYSS, op. cit., p. 735; voir également, Circulaire n° 1 de l'Office fédéral de la justice [ci-après : OFJ] aux autorités cantonales et fédérales chargées de l'exécution de demandes d'entraide judiciaire internationale du 20 juin 2014). D'autre part, comme tout traité international, l'art. 28 CDI-F doit être *interprété* à la lumière des règles de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111; entrée en vigueur pour la Suisse le 6 juin 1990) et notamment avec le principe de la bonne foi (art. 31 CV). 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° 119 ad art. 26 MC OCDE; MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in : Kommentar Internationales Steuerrecht, n° 349 ad art. 7 let. c LAAF). La jurisprudence s'est d'ailleurs déjà exprimée sur le fait que 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 de conventions internationales, sans qu'une norme explicite le rappelle dans chacune d'entre elles (cf. arrêt du TF 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 3.4.3, publié in : RDAF 2006 II 239-254; 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 liant les Etats contractants découlent du principe de la bonne foi et que ce principe renforce la confiance mutuelle de ces Etats et protège les justes attentes d'un Etat contractant (cf. Rapport explicatif du 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 cette même confiance mutuelle, 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'acquérir des données volées que de les utiliser. Si les Etats en cause prévoient d'ailleurs par convention les modalités aux termes desquelles elles peuvent échanger des informations, il peut être attendu desdits Etats qu'ils utilisent la voie qu'ils ont eux-mêmes définie, sans procéder par d'autres canaux (cf. ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen : Amtshilfe nach dem OECD-Standard, 2015, p. 440), d'autant si ceux-ci sont formellement prohibés par le droit pénal de l'Etat cocontractant. En d'autres termes, un Etat qui se procure des données volées et s'en sert pour requérir l'assistance administrative internationale ne procède pas de bonne foi vis-à-vis de l'Etat cocontractant (cf. dans le même sens, Message LAAF, FF 2011 5771, 5786; OBERSON, op. cit., n° 119 ad art. 26 MC OCDE; ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARNER/FRANK MEYER/MADELEINE SIMONEK, Internationale

Rechsthilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2e éd 2015, p. 246 s.; WYSS, op. cit., p. 735 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, alors que ni 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 dès lors qu'il s'inscrit dans le cadre d'une demande d'assistance administrative internationale. La suspicion et encore moins la simple possibilité théorique d'une taxation incomplète d'un contribuable n'enlève rien au raisonnement qui précède. Dans le domaine des différends fiscaux (qui porte essentiellement sur des enjeux pécuniaires et l'égalité des contribuables) plus encore que dans le domaine pénal (cf. sur la distinction, MICHELI/ROBERT, op. cit., p. 10), il ne saurait y avoir de glissement du principe de primauté du droit – l'un des fondements de l'Etat de droit – qui veut que les normes juridiques régulièrement édictées soient respectées non seulement par les particuliers, mais aussi par tous les organes de l'Etat (cf. FRANÇOIS BELLANGER, Les principes constitutionnels et de procédure applicables en droit fiscal, in: OREF, Les procédures en droit fiscal, 2e éd. 2005, p. 51), à la faveur de l'adage "la fin justifie les moyens" (cf. FRANÇOIS ROGER MICHELI, Assistance administrative internationale en matière fiscale et données volées in : The IFA's Wealth Gram, vol. II, n° 20 – septembre 2013, p. 4). Tant la jurisprudence suisse que la jurisprudence française précitées s'accordent d'ailleurs à le reconnaître.

Il faut donc conclure que l'impossibilité de fonder la demande d'assistance administrative internationale sur des renseignements obtenus par des actes punissables, en 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° 120 ad art. 26 MC OCDE). L'art. 7 let. c LAAF ne fait que rappeler cette règle générale, en prévoyant expressément qu'il n'est pas entré en matière dans ce cas de figure (cf. Message LAAF, FF 2011 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 du droit suisse"* (art. 7 let. c LAAF). La notion *d'acte punissable* s'analyse par référence au droit pénal suisse, dont les dispositions pertinentes se retrouvent dans plusieurs lois (cf. notamment, les art. 143, 273 et 321 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 bourses et le commerce des valeurs mobilières [LBVM, RS 954.1], l'art. 148 de la loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs de capitaux [LPCC, RS 951.31], l'art. 35 de la loi fédérale du 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 ses contours dépendent 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 1934 sur les banques et les caisses d'épargne (LB, RS 952.0) qui sanctionne la violation du secret bancaire (cf. CARLO LOMBARDINI, Droit bancaire suisse, 2e éd. 2008, p. 985 n° 70 s.). Aux termes de 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, en sa qualité d'organe, d'employé, de mandataire ou de liquidateur d'une banque, ou encore d'organe ou d'employé d'une société d'audit, révèle un secret à lui confié ou dont il a eu connaissance en raison de sa charge ou de son emploi. L'alinéa 2 punit celui qui agit par négligence. Le secret bancaire couvre tout renseignement qui se rapporte aux relations d'affaires entre la banque et son client, ainsi que l'existence même du rapport commercial avec une banque (cf. LOMBARDINI, op. cit., p. 967 n°4; GÜNTER STRATENWERTH, in : Watter/Vogt/Bauer/Winzeler [éd.], Basler Kommentar, Bankengesetz, 2e éd. 2013, n° 13 ad art. 47 LB; MARC BAUEN/NICOLAS ROUILLER, Relations bancaires en suisse, 2011, pp. 118 s.; PHILIP ABEGG/ALEX GEISSBÜHLER/KURT HAEFELI/ERIC HUGGENBERGER, Schweizerisches Bankrecht, 2012, p. 371), indépendamment de savoir si cette relation repose sur un contrat ou non (cf. DIANA OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, 2015, n° 668). Il recouvre notamment toutes les données fournies au cours de la relation d'affaires, c'est-à-dire non seulement les renseignements purement patrimoniaux, mais aussi, selon le principe de la bonne foi, les informations sur la personnalité du client, les jugements de valeur et les appréciations de la banque. La notion de données bancaires englobe également toutes les transactions et toutes les opérations que la banque fait avec ses clients, qu'elles soient ou non de nature bancaire (cf. LOMBARDINI, op. cit., p. 967 n°4; BAUEN/ROUILLER, op. cit., p. 118 s.; ABEGG/GEISSBÜHLER/HAEFELI/HUGGENBERGER, op. cit., p. 371).

Cette disposition n'est toutefois pas seule à pouvoir trouver application. On pourrait en particulier concevoir une violation du secret commercial au sens de l'art. 162 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 pécuniaire,

celui qui aura révélé un secret de fabrication ou un secret commercial qu'il était tenu de garder en vertu d'une obligation légale ou contractuelle et celui qui aura utilisé cette révélation à son profit ou à celui d'un tiers. Le secret commercial (ou secret des affaires) englobe les informations ayant une incidence sur le résultat commercial, notamment les connaissances relatives aux fournisseurs, à l'organisation, au calcul des prix, à la publicité ou encore à la production, de même que les listes de clients, etc. (cf. ATF 118 Ib 547 consid. 5a; 109 Ib 47 consid. 5c; BERNARD CORBOZ, Les infractions en droit suisse, vol. I, 3e éd. 2010, n° 8 ad art. 162 CP; MICHEL DUPUIS/BERNARD GELLER/GILLES MONNIER/LAURENT MOREILLON/CHRISTOPHE PIGUET/CHRISTIAN BETTEX/DANIEL STOLL [éd.], Petit commentaire CP, 2012, n° 9 ad art. 162 CP; MARCEL ALEXANDER NIGGLI/NADINE HAGENSTEIN, in : Niggli/Wiprächtiger [éd.], Basler Kommentar Strafrecht II, 3e éd. 2013, n° 19 ad art. 162 CP). Ainsi, la transmission non-autorisée de listes des clients d'une banque à un tiers par l'un de ses employées constitue non seulement une violation du secret bancaire, mais aussi une violation du secret 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 banque concernée, tandis que la seconde tend à préserver les intérêts du client (cf. CORBOZ, op. cit., n° 19 ad art. 162 CP; DUPUIS/GELLER/MONNIER/MOREILLON/PIGUET/BETTEX/ STOLL, op. cit. , n° 18 ad 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 lieu de faire de distinction suivant que 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 implication d'autorités étatiques dans l'infraction en cause à un titre ou à un autre : seul est déterminant le fait que ces renseignements ont été obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. HOLENSTEIN, 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 instigué ou participé d'une autre manière à la commission de l'acte pénalement répréhensible (cf. sur la thèse d'une "ratification" des actes répréhensibles, MICHELI/ROBERT, op. cit., ch. 51; OPEL, op. cit., p. 441). 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 punissable a été commis; les règles de conflit du droit pénal suisse (art. 3 ss CPS) ne retiennent pas ce seul critère. L'on peut d'ailleurs parfaitement considérer que l'acte délictueux produit ses effets en Suisse, si l'on sait que les données volées servent à fonder une demande d'assistance administrative à ce pays. En tout état de cause, il

ne s'agit pas ici de déterminer à quel Etat revient l'action pénale, ce qui peut dépendre de certains facteurs comme le lieu où se trouve l'auteur ou sa non-extradition; l'application de l'art. 7 let. c LAAF 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 renseignements en cause. Il ne peut ainsi être donné suite à une demande d'assistance administrative qui se fonderait sur des données volées à l'étranger et/ou auprès d'une banque étrangère (cf. en ce sens, 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 consid. 8). S'il incombe aux autorités de 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 contradiction aucune. Une telle exigence serait incompatible avec le but et l'esprit de l'assistance administrative (ou de l'entraide judiciaire), puisque les informations requises doivent précisément servir à clarifier les 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 invoqué, mais seulement à démontrer 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 celle-ci paraisse d'emblée infondée en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. ATF 128 II 407 consid. 5.2.1 [entraide en matière boursière]; 125 II 250 consid. 5b; 117 Ib 64 consid. 5c;116 Ib 96 consid. 4c; arrêts du TAF A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 2.3 et réf. cit.; A-3294/2014 du 8 décembre 2014 consid. 2.3.5 et les réf. cit.; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3e 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 concerne l'origine des données sur lesquelles 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 LAAF), alors que, en étant l'auteur de la demande, l'origine des informations qui sont contenues dans celle-ci lui est connue. L'Etat requérant peut donc facilement indiquer d'où ces données proviennent. Si la demande d'assistance administrative est muette ou excessivement succincte sur l'origine de ces données, il revient à l'AFC – pour autant qu'elle conçoive des doutes à ce sujet – de s'en enquérir auprès de l'Etat

requérant et d'obtenir de ce dernier une déclaration expresse, selon laquelle la demande ne se fonde pas sur des informations 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 de l'arrêt du TPF RR 2010.9 du 15 avril 2010).

En présence d'une semblable déclaration, il y a lieu de lui conférer une importance particulière, en vertu du principe de la confiance entre Etats. Ce n'est que s'il existe des indices clairs qui la remettent en cause qu'il est possible de s'en distancier (cf. ATF 107 Ib 264 consid. 4b; arrêts du TAF A-3294/2014 du 8 décembre 2014 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-même et/ou de faits notoires. Ils peuvent également être apportés par la ou les parties à la procédure. Ainsi, suivant la constellation de faits, la personne concernée par la demande d'assistance administrative, respectivement celle qui recourt, ne peut demeurer inactive : elle doit apporter la preuve, le cas échéant, durant la procédure administrative ou judiciaire suisse, que la demande se fonde sur des données volées. Cette preuve doit répondre à des exigences élevées en présence d'une déclaration expresse de l'Etat requérant selon 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 terme d'une semblable démonstration et si celle-ci emporte sa conviction que le Tribunal décidera de ne point accorder l'assistance administrative, en se fondant sur le principe rappelé à l'art. 7 let. c LAAF.

À défaut de déclaration expresse de l'Etat requérant, le Tribunal apprécie en fonction des éléments à disposition; la personne concernée n'a pas à apporter la preuve stricte de l'origine des données sur laquelle se fonde la demande; il suffit qu'elle produise des documents ou se réfère par exemple à des faits notoires rapportés par les médias, lesquels sont susceptibles d'emporter la conviction du Tribunal quant au fait que les données à la base de la demande ont été volées.

8.

En l'espèce, le Tribunal se penchera en premier lieu sur les conditions déterminant l'entrée en matière sur la demande d'assistance administrative du 23 décembre 2013, 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 au fait que la demande d'assistance administrative ne doit pas se fonder sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). Compte tenu des conclusions

auxquelles le Tribunal parvient, à l'issue de cet examen, il ne s'avère pas nécessaire de trancher une autre condition à laquelle l'entrée en matière est également subordonnée, à savoir celle relative à l'interdiction des requêtes déposées à des fins de recherche de preuves ("fishing expeditions"), ancré à l'art. 7 let. a 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 enquête est menée sur la base d'informations transmises par les autorités judiciaires françaises. Ces dernières ont, en effet, ouvert une information judiciaire à l'encontre d'agents de la banque suisse UBS pour démarchage bancaire ou financier illicite sur le territoire français, blanchiment en bande organisée et recel de fonds obtenus à l'aide de 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 les autorités 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 UBS en Suisse. Des transferts de sommes 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 reconnaissance d'affaires interne à la banque. Ces comptes n'ont pas été déclarés à 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 détiennent une procuration. De même, 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 résulte de ce qui précède que les informations sur lesquelles se fonde la demande proviennent des "autorités judiciaires françaises". Cela étant, la manière dont lesdites autorités judiciaires seraient elles-mêmes venues au fait de ces données n'est pas spécifiée. Il est fait référence à trois listes de noms ("*listes 1, 2 et 3*"), annexées à la demande. En réalité – si et pour autant que le dossier transmis par l'AFC soit complet – seule une liste de personnes est annexée à ladite demande. Une colonne spécifique mentionne celles desdites personnes que l'autorité requérante reconnaît comme étant des "non-résidents français". Ceci concerne le recourant, parmi d'autres.

A la lecture de l'annexe 1, il n'est pas certain que ce soient les "autorités judiciaires françaises" citées qui aient elles-mêmes dressé la liste dont il s'agit. Celle-ci est dépourvue 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 documents originaux ou s'ils ont été modifiés. Quant au lien qui unirait les personnes mentionnées sur cette liste, l'autorité requérante a expliqué dans la demande qu'il s'agirait de gens qui ont été en relation d'affaires avec la banque UBS en Suisse et que des "*transferts de sommes 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 reconnaissance d'affaires interne à la banque*". Il est toutefois étonnant dans ces circonstances que les numéros de ces comptes ne soient pas indiqués. En définitive, aucun élément – hormis la date de naissance (pour autant qu'elle ne soit pas inconnue) et l' "adresse connue" des personnes mentionnées – 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 recherché pour des sommes d'argents en provenance de la France, soit des "*revenus de sources françaises*", n'explique pas encore dans quelle mesure ils seraient imposables en France: ladite requête ne mentionne aucun rattachement économique avec la France justifiant une imposition limitée à certains éléments des revenus ou de fortune bien précis, par exemple ceux relatifs à un immeuble sis en France (cf. au sujet du rattachement économique, arrêt du TAF A-6547/2013 du 11 février 2014 consid. 6.1; art. 2 CDI-F).

L'absence de toute indication autre que l'hypothétique existence d'un compte ouvert auprès d'UBS SA en Suisse, compte dont le numéro n'est pas non plus indiqué, ne peut que surprendre. Il ne s'agit selon toute évidence pas d'un oubli : l'autorité requérante française avait déjà, le 21 décembre 2012, adressé une demande similaire comportant une pareille liste (même si elle était à l'époque plus dense) et, cette demande se révélant lacunaire, elle a attendu décembre 2013 avant de renouveler 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 nouvelle 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 toutefois pas que cette liste soit parvenue telle quelle auxdites autorités judiciaires, puis ait été retransmise à l'administration fiscale française. Demeure à déterminer par quel vecteur les 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 qui auraient été obtenues par le biais d'actes punissables selon le droit suisse.

L'AFC n'a pas requis une semblable déclaration, alors même qu'il a été convenu entre les administrations des deux pays que l'autorité requise suisse demanderait confirmation que la condition de l'art. 7 let. c LAAF est bien remplie, en cas de doute quant à l'origine des données (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 au Tribunal de s'en enquérir auprès d'elle. Interpellée par décision incidente du Tribunal de céans du 21 juillet 2015, l'autorité inférieure a indiqué les démarches qu'elle avait entreprises pour s'assurer du respect de l'art. 7 let. c 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 ainsi liée par l'état de fait présenté par la 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 manœuvre de l'AFC dans le cadre de l'examen des faits et déclarations contenues dans une demande d'assistance administrative est dès lors réduite. S'agissant de la demande d'assistance administrative du 23 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 qui y sont décrits et n'est pas tenue à une véritable procédure d'administration des preuves. En l'occurrence, le recourant n'apporte aucun indice concret ni aucune preuve tangible susceptible d'être administrée. Aucun élément de nature à 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 du 23 décembre 2013 serait 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 fondait sa demande ne provenaient pas d'un acte punissable selon le droit suisse. Tout au plus a-t-elle indiqué qu'une information judiciaire était ouverte en France et qu'il résultait de cette instruction que les personnes indiquées dans la liste avaient été en relation d'affaires avec la banque UBS en Suisse. Il n'y a donc pas à se défier de ses déclarations, puisqu'elle n'a rien dit du vecteur par lequel les autorités judiciaires auraient pris connaissance de la liste en cause. Or, c'est bien là que toutes les conjectures sont possibles 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 HSBC pour les besoins du dépôt de demandes d'assistance administrative (cf. observations de l'autorité inférieure du 23 juillet 2015, lesquelles se réfèrent au

communiqué de presse n. 133-31 du 12 février 2010 "La France et la Suisse annoncent la reprise du processus de ratification de l'avenant à la convention fiscale bilatérale", CHRISTINE LAGARDE/ERIC WOERTH). Cela 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 un engagement plus général.

8.3 De son côté, le recourant affirme que, d'après différents médias, notamment internet, la demande d'assistance administrative en cause se fonderait sur la transmission à l'autorité fiscale française par une ex-employée d'UBS en France (Stéphanie Gibaud) d'une liste d'environ 600 noms de clients et d'éventuels futurs clients ("prospects") dérobée à son employeur (cf. recours, II ch. 7 et p. 17). Il ajoute : "[…] *il semble que certains des contribuables visés dans les annexes 1, 2 et 3 transmises par la DGFP dans sa demande du 21 décembre 2013 n'aient même jamais détenu de compte auprès d'un établissement bancaire UBS en Suisse* […]" (cf. recours, p. 20).

8.4 Le Tribunal de céans considère qu'il est vraisemblable que la liste sur laquelle se fonde la demande provient d'employés d'UBS France SA, voire d'UBS AG.

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 (ACP; désormais autorité de contrôle prudentiel et de résolution [ACPR]) comportant des allégations de faits de complicité de blanchiment de fraude fiscale ou de démarchage illicite ainsi que différentes listes, dont celles de clients français dont les comptes seraient, selon les auteurs de cette lettre, non déclarés. Même si cette lettre était anonyme, il est bien évident qu'elle ne pouvait provenir que de sources internes, probablement à UBS France SA, vu la nature des renseignements qu'elle contient. C'est d'ailleurs ce que les médias – qui disent avoir pu consulter ce document – relatent : "[…] *L'information judiciaire […] a été motivée après une longue enquête préliminaire contrôlée par le parquet de Paris, par une note d'information transmise à l'ACP par des cadres supérieurs d'UBS France révoltés par les pratiques illégales de leur groupe* […]". Il est ajouté que ce document de six pages comporte des dizaines de noms de cadres supérieurs, commerciaux et aussi de clients fortunés qui disposeraient d'un compte auprès d'UBS AG (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-pour-complicite-d-evasion-fiscale-_NG_-2012-11-19-877728 [consulté le 14 septembre 2015]). Dans un ouvrage publié aux éditions du

Seuil, le journaliste auteur de l'article de presse en question 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* […]" et cite une série de noms (cf. ANTOINE PEILLON, Ces 600 milliards qui manquent à la France, mars 2012, p. 141). Il enchaîne : "[…] *Les informations données par la note à l'ACP s'appuient sur les documents internes et, normalement, totalement confidentiels rédigés par les chargés d'affaires d'UBS lorsqu'ils constituent leurs dossiers de "propositions" à de futurs clients* […]" (cf. PEILLON, op. cit., p. 142). La précision des informations données par ce journaliste ajoute du poids à ses déclarations. Elles apparaissent cohérentes au vu des 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 la liste corrélative au Parquet de Paris qui a ouvert une information judiciaire le 12 juin 2012 pour "démarchage bancaire ou financier par personne non habilitée et blanchiment de fraude fiscale et de fonds obtenus à l'aide d'un démarchage illicite commis en bande organisée". Or, c'est précisément l'information judiciaire à laquelle l'autorité requérante française se réfère, 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 liste qui figure en annexe à 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 ou d'UBS AG à la fin de l'année 2010.

L'enchaînement chronologique des événements conforte cette conclusion. En effet, c'est à fin 2010 que la lettre anonyme précitée a été envoyée. Peu après, l'ACP a diligenté une mission de contrôle sur place d'UBS France, soit du 2 décembre 2010 au 22 avril 2011. Après contradictoire oral et écrit sur un projet de rapport établi en 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 d'ouvrir à l'encontre d'UBS France SA une procédure disciplinaire, dont la Commission des sanctions a été saisie le 24 mars 2012. En parallèle, une information judiciaire – faisant suite à une enquête préliminaire décidée en mars 2011 – a été ouverte en avril 2012 également (cf. décision de la Commission des sanctions – procédure n° 2012-03 p. 5 du 25 juin 2013). Ceci est parfaitement cohérent avec la thèse d'une transmission de la lettre anonyme – et la liste qu'elle comporte – aux services fiscaux français dès avril 2012 et le dépôt consécutif, le 21 décembre 2012, de la première demande d'assistance administrative, comportant la liste de noms en cause (certes plus étoffée à l'époque).

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 employés heurte le secret commercial tout 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 la divulgation d'une liste de noms de clients d'une banque par une personne tenue au secret bancaire ou commercial est illégale et ne devient pas légale par le fait que l'un ou l'autre des destinataires est une autorité. Que la personne en question dévoile en outre à ladite autorité des pratiques qui lui paraissent discutables ou illicites au sein de son entreprise n'y change rien. Dans le cas contraire, il serait possible de légitimer a posteriori toute soustraction de données, dès le moment où l'auteur de celle-ci se prétend "lanceur d'alerte" (ou "*Whisteblower*"). C'est d'ailleurs probablement pour cette raison que les auteurs de la lettre ou note envoyée à l'ACP ont tenu à rester anonymes.

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 obtenue par des actes punissables au regard 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, sachant que tant la France que la Suisse n'admettent point que des données de cette nature puissent servir de moyens de preuve en procédure, en vertu de l'art. 28 par. 3 let. b CDI-F, l'assistance 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 administrative dirigée à l'encontre du recourant.

Le recours s'avère ainsi bien fondé et doit être admis. La décision attaquée, datée du 21 novembre 2014, doit être annulée. Statuant lui-même, le Tribunal de céans prononce qu'il n'est pas entré en matière sur la demande d'assistance administrative visant le recourant. S'agissant des conclusions du recourant tendant à ce qu'il soit 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 communiquer le refus de donner suite à la demande d'assistance administrative à l'autorité requérante, de même que celle consistant à ce qu'il soit déclaré que la procédure est close, elles relèvent de l'exécution 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 générale, mis à la charge de la partie 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. 63 al. 2 PA), les frais de procédure 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 présent arrêt définitif et exécutoire.

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 partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (cf. également art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Selon l'art. 14 al. 2 FITAF, le Tribunal fixe les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée. A défaut, l'indemnité est fixée sur la base du dossier. En l'occurrence, le recourant, qui obtient gain de 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 cause et de son degré de complexité, 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 du 23 décembre 2013 dirigée à 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 définitif et exécutoire.

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, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84*a*, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :