Urteilskopf

144 II 206

18. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause Administration fédérale des contributions contre A. et B. (recours en matière de droit public) 2C_28/2017 du 16 avril 2018

Regeste (de):
Art. 26 VRK; Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR; Ziff. XI des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR; internationale Steueramtshilfe; Grundsatz der Subsidiarität; voraussichtliche Erheblichkeit von Informationen; guter Glaube.

Tragweite der Subsidiarität. Unterscheidung zwischen dem Grundsatz der Subsidiarität und der Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit (E. 3).

Tragweite der voraussichtlichen Erheblichkeit (Zusammenfassung der Rechtsprechung). Der betroffene Steuerpflichtige kann nachweisen, dass die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit im Laufe des Verfahrens nicht mehr erfüllt ist (E. 4.3).

Unterscheidung zwischen dem Grundsatz von Treu und Glauben (als völkerrechtlicher Grundsatz) und dem guten Glauben, aufgrund dessen der Staat gegenüber einer Einzelperson gebunden sein kann. Der von einem internationalen Steueramtshilfegesuch betroffene Pflichtige kann sich im Allgemeinen nicht auf den fehlenden guten Glauben des ersuchenden Staates berufen, um sich dem Gesuch zu widersetzen (E. 4.4).

Regeste (fr):
Art. 26 CV; art. 28 par. 1 CDI CH-FR; ch. XI du Protocole additionnel à la CDI CH-FR; assistance administrative internationale en matière fiscale; principe de la subsidiarité; pertinence vraisemblable; bonne foi.

Portée de la subsidiarité. Distinction entre le principe de la subsidiarité et la condition de la pertinence vraisemblable (consid. 3).

Portée de la pertinence vraisemblable (rappel de jurisprudence). Possibilité pour le contribuable visé de démontrer que la condition de la pertinence vraisemblable a disparu en cours de procédure (consid. 4.3).

Distinction entre le principe de la bonne foi comme principe de droit international public et la bonne foi susceptible d'engager l'Etat vis-à-vis d'un particulier. Le contribuable visé par une demande d'assistance administrative ne peut dans la règle pas faire valoir la mauvaise foi de l'Etat requérant à son endroit pour s'opposer à l'octroi de l'assistance (consid. 4.4).

Regesto (it):
Art. 26 CV; art. 28 cpv. 1 CDI CH-FR; cap. XI del Protocollo addizionale alla CDI CH-FR; assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale; principio della sussidiarietà; rilevanza verosimile; buona fede.

Portata della sussidiarietà. Distinzione tra il principio della sussidiarietà e la condizione della rilevanza verosimile (consid. 3).

Portata della rilevanza verosimile (richiamo della giurisprudenza). Possibilità per il contribuente in discussione di dimostrare che la condizione della rilevanza verosimile è venuta meno in corso di procedura (consid. 4.3).

Distinzione tra il principio della buona fede come principio di diritto internazionale pubblico e la buona fede suscettibile di vincolare lo Stato nei confronti di un singolo. Di regola, il contribuente oggetto di una domanda

d'assistenza amministrativa non può opporsi alla concessione dell'assistenza facendo valere la malafede dello Stato richiedente nei suoi confronti (consid. 4.4).

Sachverhalt ab Seite 207

BGE 144 II 206 S. 207

A.

A.a Le 9 juin 2015, la Direction générale des finances publiques françaises (ci-après: l'autorité requérante) a adressé une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) au sujet de A., concernant l'impôt sur le revenu des années 2011 et 2012 et l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2011 à 2013. L'autorité requérante soupçonnait A. de résider en France, quand bien même elle déclarait une résidence fiscale britannique, et de dissimuler des revenus imposables en France par le truchement de B., une société établie aux Iles Vierges Britanniques (ci-après: la

BGE 144 II 206 S. 208

Société) dont elle était l'ayant droit économique et qui était titulaire d'au moins un compte bancaire en Suisse sous le numéro IBAN *** 002 ou *** 403. L'autorité requérante sollicitait en conséquence les états de fortune au 1 er janvier des années 2011 à 2013, les relevés pour la période du 1 er janvier 2011 au 31 décembre 2012 et le formulaire A de ce compte et de tous les autres comptes bancaires dont A. serait directement ou indirectement titulaire, ayant droit économique ou pour lesquels elle disposait d'une procuration au sein de la banque où ce compte était ouvert. Elle précisait que les moyens de collecte de renseignements prévus par la procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, avaient été épuisés. Déférant à une ordonnance de production de l'Administration fédérale du 15 septembre 2015, la Banque a produit les documents requis le 28 septembre 2015. Il en ressortait que A. était l'ayant droit économique d'une relation bancaire ouverte au nom de la Société et comprenant plusieurs comptes, dont les références équivalaient en substance à celles du compte *** 403 figurant dans la demande (ci-après: la relation A), qu'elle était l'ayant droit économique de la relation bancaire n°*** 359 comprenant plusieurs comptes (ci-après: la relation B) et qu'elle disposait en outre d'un coffre.
Le 11 janvier 2016, A. et l'autorité requérante ont signé un contrat intitulé "règlement d'ensemble" relatif aux années 2010 à 2013 (ci-après: le Règlement d'ensemble), qui valait engagement de l'autorité fiscale française. Ce contrat se réfère à la reconnaissance de revenus effectuée par A. le 11 décembre 2015 et contient les clauses suivantes (arrêt attaqué consid. 5.2.2 et art. 105 al. 2 LTF): Article 1er - L'administration, après examen de l'affaire, accepte de retenir les éléments avancés par le conseil de Madame A. dans le courrier du 11 décembre 2015 pour établir l'assiette de son imposition sur les années 2010 à 2013. (...)
Article 2 - Madame A. (...) s'engage par ailleurs à respecter ses obligations fiscales courantes et à payer les sommes laissées à sa charge en vertu de l'article 1er dans les délais de mise en recouvrement des impositions supplémentaires arrêtés avec le comptable public compétent. Article 3 - Faute par Madame A. de respecter l'une quelconque des conditions fixées à l'article 2, le présent règlement d'ensemble sera déclaré caduc et le recouvrement de l'intégralité des sommes légalement exigibles (impôt en principal et pénalités d'assiette) pourra être poursuivi selon les règles prévues par le code général des impôts.

A.b A. et la Société se sont opposées à toute transmission de renseignements, au motif que la procédure fiscale française avait fait l'objet du Règlement d'ensemble. L'Administration fédérale a demandé à l'autorité requérante si le contrôle fiscal était toujours en cours et sur quelles périodes il portait. Le 11 mars 2016, l'autorité requérante a répondu ce qui suit: S'agissant du dossier référencé ci-dessus, le contrôle de A. doit être regardé comme étant toujours en cours, en l'état actuel du dossier: il a porté sur les années 2010, 2011 et 2012. L'année 2013, pour sa part, a fait l'objet d'une régularisation par A. dans le cadre du règlement d'ensemble évoqué. En tout état de cause, le règlement d'ensemble ne peut avoir aucune incidence sur la bonne fin de la demande d'AAI à ce stade. En effet,
- en l'état, une procédure contentieuse est toujours possible, - le règlement d'ensemble emporte, entre autres, comme condition l'obligation pour A. de régler les sommes laissées à sa charge, ce qui n'est pas encore le cas à l'heure actuelle, - enfin, il demeure extrêmement important pour l'administration fiscale française de s'assurer de la complétude et de l'exactitude des renseignements produits par la contribuable suite à contrôle, qui ont conduit au règlement d'ensemble. En effet, la fourniture de renseignements tronqués, falsifiés, ou incomplets, que la réponse des autorités suisses pourrait éventuellement mettre à jour, autoriserait le service à reprendre les opérations de contrôle et/ou remettre en cause ce règlement d'ensemble. De surcroît, la question de la responsabilité fiscale pénale de l'intéressée ne peut être écartée, à ce stade de la procédure. Pour l'ensemble de ces raisons, nous souhaitons maintenir notre demande d'assistance administrative.

B. Par décision du 1er avril 2016, l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à la France. A. et la Société ont interjeté recours contre ces décisions auprès du Tribunal administratif fédéral, en concluant à leur annulation. Par arrêt du 28 décembre 2016, le Tribunal administratif fédéral a admis les recours et annulé les décisions du 1er avril 2016. Il a en substance retenu que la demande d'assistance administrative litigieuse ne respectait pas le principe de la subsidiarité, parce que l'autorité requérante avait obtenu de A. les renseignements requis durant la procédure d'assistance administrative, et qu'il fallait dès lors admettre qu'elle n'avait plus d'intérêt à les recevoir. La demande était partant irrecevable.

C. Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'Administration fédérale demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais, à titre principal, d'annuler l'arrêt du 28 décembre 2016 du Tribunal administratif fédéral et de confirmer ses décisions finales du 1er avril 2016; subsidiairement, d'annuler l'arrêt attaqué et de renvoyer la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvel examen dans le sens des considérants. Le Tribunal fédéral a admis le recours.
(résumé)

Erwägungen

Extrait des considérants:

3. Le litige porte d'abord sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a jugé que la demande ne respectait pas le principe de la subsidiarité.

3.1 Le Tribunal administratif fédéral a retenu que l'autorité requérante avait obtenu les renseignements "fiscalement utiles" de la part de A., qui lui avait transmis une reconnaissance de revenus le 11 décembre 2015. Ce fait contredisait l'affirmation, contenue dans la demande d'assistance du 9 juin 2015, selon laquelle les moyens de collecte avaient été épuisés (principe de la subsidiarité). L'examen de la portée du Règlement d'ensemble conclu entre A. et l'autorité requérante le 11 janvier 2016 confirmait que la demande d'assistance du 9 juillet 2015 ne présentait plus d'intérêt pour l'autorité requérante et qu'elle violait de ce fait le principe de la subsidiarité. Ce contrat, qui engageait l'autorité fiscale française, avait en effet mis fin au litige fiscal pour les années 2010 à 2013. On ne pouvait donc pas retenir que le contrôle fiscal qui avait été ouvert en France contre A. était toujours en cours. En particulier, les motifs de caducité que le Règlement d'ensemble prévoyait n'étaient qu'hypothétiques, et ce document ne réservait pas non plus le résultat de la procédure d'assistance administrative. La demande d'assistance du 9 juin 2015 s'avérait ainsi irrecevable, faute de respecter le principe de la subsidiarité.

3.2 La recourante soutient que l'examen du respect du principe de la subsidiarité se rapporte uniquement à l'utilisation des moyens internes précédant le dépôt d'une demande d'assistance administrative. L'appréciation de l'intérêt, du besoin ou de l'utilité des renseignements sollicités relèverait de l'examen de leur pertinence vraisemblable.

3.3 Le ch. XI du Protocole additionnel à la CDI CH-FR (RS 0.672. 934.91) exprime le principe dit de la subsidiarité de l'assistance administrative internationale en matière fiscale: Dans les cas d'échanges de renseignements effectués sur le fondement de l'art. 28 de la Convention, l'autorité compétente de l'Etat requérant formule ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.

3.3.1 Comme son nom l'indique, le principe de la subsidiarité a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne. Contrôler le respect du principe de la subsidiarité consiste ainsi à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. Pour examiner si tel est le cas, il faut donc - logiquement - se placer au moment de la formulation de la demande. Cela ressort du reste aussi de la formulation du ch. XI du Protocole additionnel à la CDI CH-FR ("après que"). En effet, peu importe que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales. Le principe de la subsidiarité n'est donc pas remis en cause si le contribuable visé par la demande d'assistance administrative décide, alors que la procédure d'assistance est pendante, de transmettre, spontanément ou sur la base d'une convention, à l'autorité requérante des informations qui correspondent aux renseignements requis.

3.3.2 La jurisprudence a relevé que la question du respect du principe de la subsidiarité était étroitement liée au principe de la confiance associé au principe de la bonne foi. Ainsi, à défaut d'élément concret, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsqu'il déclare expressément avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention. Cela étant, si la Suisse a des doutes sérieux quant au respect du principe de la subsidiarité, le principe de la confiance ne fait pas obstacle à la possibilité de demander un éclaircissement à l'Etat requérant (arrêt 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

3.3.3 Comme le relève OPEL (ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, 2015, p. 365), la doctrine majoritaire est d'avis que le principe de la subsidiarité découle de la condition de la pertinence vraisemblable (cf. notamment DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2e éd. 2015, p. 234; MICHAEL ENGELSCHALK, in Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland [...]: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen[MA], 6e éd. 2015, n°35 ad art. 26 OECD MA; cf. aussi les autres auteurs cités par OPEL, op. cit., p. 365 n. 1888). Selon cette conception, un renseignement ne remplirait la condition de la pertinence vraisemblable que s'il n'a pas pu être obtenu par l'Etat requérant par les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne. OPEL ne partage pas cet avis et soutient que, pour l'examen de la pertinence vraisemblable des renseignements requis, le point de savoir si l'Etat requérant peut ou non les obtenir lui-même ne joue aucun rôle. Elle relève qu'à strictement parler, le principe de la subsidiarité ne figure du reste pas à l'art. 26 du Modèle OCDE de Convention sur le revenu et la fortune (MC OCDE), mais uniquement dans le Commentaire OCDE de ce Modèle (cf. Commentaire n°9 a) ad art. 26 MC OCDE), et ajoute que le principe de la subsidiarité s'impose déjà au regard des règles de comportement de bonne foi qui doivent prévaloir dans les relations internationales (OPEL, op. cit., p. 365). La position d'OPEL paraît a priori convaincante. Quoi qu'il en soit, que le principe de la subsidiarité doive ou non être considéré comme une émanation de la condition de la pertinence vraisemblable ne change rien au fait que ces principes ne visent pas les mêmes objectifs. Le principe de subsidiarité a pour but de vérifier si l'Etat requérant a épuisé ses sources habituelles de renseignements avant de solliciter l'assistance administrative d'un autre Etat. Il ne figure pas dans le texte de l'art. 28 CDI CH-FR (calqué sur l'art. 26 MC OCDE), mais uniquement dans le Protocole additionnel à la CDI CH-FR, et dans le Commentaire officiel du MC OCDE. La condition de la pertinence vraisemblable, prévue à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, a quant à elle pour but de circonscrire l'assistance administrative aux seuls renseignements matériels qui sont vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration

ou l'application de la législation interne de l'Etat requérant (cf. consid. 5 non publié). Il en découle que ce n'est pas parce qu'une demande d'assistance administrative respecte le principe de la subsidiarité que les renseignements requis remplissent ipso facto la condition de la pertinence vraisemblable. Inversement, des renseignements sollicités dans une demande d'assistance administrative peuvent remplir la condition de la pertinence vraisemblable, mais la demande d'assistance administrative peut avoir été formulée sans que le principe de la subsidiarité n'ait été respecté.

3.3.4 En l'espèce, l'autorité requérante a précisé, dans sa demande d'assistance administrative du 11 juin 2015, qu'elle avait épuisé les moyens de collecte de renseignements prévus par la procédure fiscale interne et utilisables à ce stade. Il n'y a pas de raison de remettre en cause la véracité de cette déclaration et les juges précédents ne le font du reste pas non plus. Le principe de la subsidiarité a donc été respecté. Le fait que l'intimée ait, alors que la demande était pendante, procédé à une reconnaissance de revenus qui a donné lieu au Règlement d'ensemble n'est pas relevant au regard du principe de la subsidiarité. Autre est le point de savoir si l'assistance doit être accordée en pareilles circonstances sous l'angle de la pertinence vraisemblable (cf. infra consid. 4). C'est donc à tort que les juges du Tribunal administratif fédéral ont déduit de l'existence du Règlement d'ensemble que la demande d'assistance administrative litigieuse violait le principe de la subsidiarité.

4. Le fait que le principe de la subsidiarité ait été respecté, contrairement à ce qu'a retenu le Tribunal ad-

ministratif fédéral dans l'arrêt attaqué, ne signifie pas encore que le recours doive être admis. En effet, le Tribunal fédéral n'est pas lié par les motifs invoqués et peut rejeter un recours pour d'autres motifs que ceux invoqués dans l'arrêt (ATF 139 II 404 consid. 3 p. 415; ATF 138 III 537 consid 2.2 p. 540). En l'occurrence, il faut encore se demander si le refus d'accorder l'assistance administrative prononcé dans l'arrêt attaqué ne pourrait pas se justifier au motif que les renseignements requis ne remplissent pas la condition de la pertinence vraisemblable ou que l'on peut retenir une violation du principe de la bonne foi de l'Etat requérant, en lien avec la reconnaissance de revenus effectuée par l'intimée et avec la conclusion du Règlement d'ensemble entre celle-ci et l'autorité requérante.

BGE 144 II 206 S. 214

4.1 Selon l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature (...).

4.2 La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR (cf. art. 26 par. 1 MC OCDE) est la clé de voûte de l'assistance administrative (cf. arrêts 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, in Archives 86 p. 332; 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.2). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé.

4.3 La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 p. 165 s.; ATF 139 II 404 consid. 7.2.2 p. 424; arrêt 2C_241/2016 précité consid. 5.2). La condition de la pertinence vraisemblable est présumée remplie si la demande contient toutes les informations requises par la convention, informations qui figurent en principe dans son protocole (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 p. 168). La jurisprudence a souligné que, dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale fondée sur la vraisemblance, l'Etat requis n'avait pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative. Il suffit que les renseignements soient potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. L'Etat requis ne peut avoir pour rôle d'examiner, au-delà du contrôle de la plausibilité, le bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. Une telle approche ne serait pas

BGE 144 II 206 S. 215

soutenable dans le contexte de la coopération internationale et au vu des spécificités de chaque procédure nationale. L'Etat requis ne disposerait du reste pas des éléments nécessaires pour vérifier l'exactitude des allégations des contribuables visés s'agissant du respect des règles procédurales de l'Etat requérant (arrêts 2C_1162/2016 précité consid. 6.3 et 2C_241/2016 précité consid. 5.4). Il n'en demeure pas moins que l'on ne peut pas exclure que l'évolution des circonstances aboutisse exceptionnellement à ce que la condition de la pertinence vraisemblable disparaisse en cours de procédure. Il appartient toutefois à la partie qui entend s'en prévaloir de

le démontrer.

4.4 A cela s'ajoute que le principe de la bonne foi (art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV]; RS 0.111) implique notamment qu'un Etat est présumé agir de bonne foi. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose néanmoins de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 p. 167 s. et consid. 2.4 p. 172, ATF 142 II 218 consid. 3.3 p. 228 s.; arrêt précité 2C_904/2015 consid. 6.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'Etat requérant s'agissant de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 p. 221 s. et consid. 8.7.4 p. 223 s.; arrêt 2C_241/2016 précité consid. 5.5). Il importe de préciser que la bonne foi dont il est ici question est un principe de droit international public, qui émane de la Convention de Vienne sur le droit des traités. Il ne s'agit pas de la bonne foi "interne", qui pourrait engager un Etat vis-à-vis d'un particulier, comme tel peut par exemple être le cas, en droit suisse, lorsqu'un ruling fiscal est intervenu (cf. par exemple arrêt 2C_137/2016 du 13 janvier 2017 consid. 6.2 et les références). Cela signifie que si le contribuable visé par une demande d'assistance administrative peut invoquer, pour s'y opposer, que l'Etat requérant s'est comporté de

manière contraire à la bonne foi vis-à-vis de l'Etat requis, il ne peut en principe pas faire valoir qu'il a été traité lui-même de mauvaise foi par l'Etat requérant, car un tel grief relève de l'application du droit et de la procédure internes à l'Etat requérant. Ainsi, un contribuable visé par une demande d'assistance administrative peut se plaindre que la demande formulée par l'Etat requérant est contraire au principe de la bonne foi, car ce dernier se serait engagé vis-à-vis de l'Etat requis à ne pas formuler de demandes en lien avec certaines données (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.3 p. 230). En revanche, il ne peut dans la règle se prévaloir du principe de la bonne foi garanti par le droit international, au motif qu'il aurait obtenu des autorités fiscales requérantes l'assurance qu'aucune procédure fiscale ne serait introduite à son encontre.

4.5 En l'occurrence, les relevés bancaires, les états de fortune et les formulaires A liés aux relations bancaires A et B dont A. est l'ayant droit économique sont des renseignements qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, s'agissant d'une personne dont l'autorité requérante a indiqué qu'elle devait être considérée comme fiscalement résidente française durant les années visées par la demande et partant assujettie aux impôts de manière illimitée (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6 p. 446 ; arrêts 2C_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.2 et 5.7, résumé in Archives 85 p. 86; 2C_904/2015 précité consid. 6.2; 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 4.2). L'intimée a du reste elle-même reconnu qu'elle était fiscalement résidente durant les années sous contrôle, puisqu'elle a procédé à une déclaration de revenus. Au surplus, le fait que A. détienne un coffre au sein de la Banque constitue également un renseignement vraisemblablement pertinent, puisque l'on ne peut exclure que ce coffre contienne des valeurs mobilières qui entrent dans l'assiette de l'impôt sur la fortune. Certes, la pertinence vraisemblable peut disparaître en cours de procédure (cf. consid. 4.3 in fine). Dans le cas d'espèce, un Règlement d'ensemble est intervenu en janvier 2016 pour régler la situation fiscale de l'intimée. Sur demande de l'Administration fédérale, l'autorité requérante a toutefois expliqué pour quelles raisons il fallait considérer le contrôle ouvert contre A. comme étant toujours pertinent. Elle a ainsi indiqué que: 1) en l'état, une procédure contentieuse était toujours possible, 2) le Règlement d'ensemble emportait notamment comme condition l'obligation pour A. de régler les

sommes laissées à sa charge, ce qui n'était pas encore le cas à l'heure actuelle, 3) il était important pour l'administration fiscale française de s'assurer de la complétude et de l'exactitude des renseignements produits, la fourniture de renseignements incomplets pouvant aboutir à une reprise du contrôle et/ou à une remise en cause du Règlement d'ensemble, et 4) la question de la responsabilité fiscale pénale de l'intéressée ne pouvait être écartée à ce stade. Par ces explications, l'autorité requérante a indiqué pour quels motifs les renseignements requis remplissaient toujours la condition de la pertinence vraisemblable nonobstant le Règlement d'ensemble, et on ne voit pas sur quelle base ces explications devraient être remises en question sous l'angle de la bonne foi.

4.6 La position des juges précédents à cet égard ne peut être suivie. Ils ont remis en cause le bien-fondé de ces explications, ou à tout le moins les ont ignorées, en procédant à une analyse textuelle du Règlement d'ensemble pour en déterminer la portée juridique et conclure que la demande n'avait plus d'intérêt pour l'autorité requérante. Un tel procédé revient à remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante dans ses déclarations, sur la base du reste d'une analyse de la situation juridique française qui outrepasse le cadre de l'examen de la pertinence vraisemblable rappelé ci-dessus. Or, le fait que l'autorité requérante maintienne sa demande d'assistance administrative nonobstant l'existence d'un Règlement d'ensemble ne procède pas d'un comportement contraire à la bonne foi de la France vis-à-vis de la Suisse. Cette bonne foi reste présumée et aucun élément concret ne permet de renverser cette présomption. Au surplus, il ressort des explications fournies par la France que la demande gardait sa pertinence malgré la déclaration de revenus opérée par A. En effet, il n'est pas exclu qu'un contribuable choisisse de donner toutes les informations concernant un compte bancaire détenu en Suisse, tout en continuant à cacher qu'il en possède d'autres ou qu'il détient par ailleurs des valeurs mobilières, par exemple dans un coffre-fort détenu au sein de la même banque. Quant au point de savoir si le maintien de la demande d'assistance malgré l'existence du Règlement d'ensemble constitue un comportement contraire à la bonne foi de l'administration française à l'égard de A., il ne regarde en principe pas l'Etat requis, en ce sens qu'il ne s'agit pas ici de la bonne foi en tant que principe de droit international public, mais de la relation entre l'autorité française et la contribuable en lien avec la portée juridique,

sous l'angle du droit français, d'un règlement tel que conclu en l'espèce. Il incombe dès lors à l'intimée de formuler le cas échéant ses éventuels griefs relatifs au comportement de l'administration à son égard devant le juge français (cf., dans le même esprit, l'arrêt 2C_241/2016 précité consid. 5.4 en lien avec une procédure de rectification prétendument close dans l'Etat requérant; cf. aussi ATF 142 II 161 consid. 2.2 p. 170 s.; 218 consid. 3.6 et 3.7 p. 229 s.).