



Cour I
A-4182/2021

Arrêt du 12 avril 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Alexander Mistic, Keita Mutombo, juges,
Renaud Rini, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par Maîtres Yves Noël et Laure Dallèves,
recourant,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a La Direction nationale d'enquêtes fiscales (ci-après : la DNEF ou l'autorité requérante) a adressé trois demandes d'assistance administrative, datées des (...) et (...) 2021, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Lesdites demandes sont fondées sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR, RS 0.672.934.91).

A.b Dans ses requêtes, la DNEF a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de Monsieur A. _____ (ci-après : la personne concernée) et a mentionné qu'une enquête avait été ouverte dans cette affaire par la justice française à la suite d'une plainte pour fraude fiscale. L'autorité requérante a expliqué qu'elle était en mesure d'établir que la personne concernée était une résidente fiscale française au titre des années 2017 à 2019, en dépit de la résidence fiscale en Suisse alléguée par celle-ci. Selon l'autorité requérante, la personne concernée aurait perçu des revenus et des distributions qui auraient été versés sur des comptes bancaires qu'elle détenait en Suisse. Ces comptes n'ont pas été déclarés auprès de l'autorité requérante et, malgré la demande de celle-ci, la personne concernée n'a fourni aucun renseignement à ce sujet. L'autorité requérante a indiqué que les demandes présentées visent à obtenir les relevés des comptes afin de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés et que les renseignements demandés sont nécessaires pour établir le montant des impôts éludés en France.

A.c Afin d'effectuer la correcte taxation en France de la personne concernée s'agissant de l'impôt sur le revenu pour les périodes 2010 à 2019, de l'impôt de solidarité sur la fortune pour les périodes 2010 à 2017, de la contribution exceptionnelle sur la fortune 2012 et de l'impôt sur la fortune immobilière pour les périodes 2018 à 2019 et pour les besoins de l'enquête et des poursuites en matière fiscale à l'encontre de la personne concernée (...), l'autorité requérante a adressé à l'AFC dans ses demandes les questions suivantes :

Concernant les comptes n° (...) et n° (...) détenus par [la personne concernée] auprès de la banque B. _____ :

(a) Veuillez nous communiquer :

1. Les états de fortune au (...) des années 2010 à 2017 ;
2. Les relevés sur la période du (...) 2010 au (...) 2019, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values) ;
3. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;
4. En cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.

(b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant droit économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration.

(c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b).

Concernant le compte n° (...) détenu par [la personne concernée] à la banque C. _____ :

(a) Veuillez nous communiquer :

1. Les états de fortune au (...) des années 2010 à 2017 ;
2. Les relevés sur la période du (...) 2010 au (...) 2019, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values) ;
3. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;
4. En cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.

(b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant droit économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration.

(c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b).

Concernant le compte n° (...) détenu par [la personne concernée] auprès de D. _____ :

(a) Veuillez nous communiquer :

1. Les états de fortune au (...) des années 2010 à 2017 ;
2. Les relevés sur la période du (...) 2010 au (...) 2019, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values) ;
3. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;
4. En cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.

(b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant droit économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration.

(c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b).

Par ailleurs, l'autorité requérante a précisé dans ses demandes d'assistance administrative que :

a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ;

(b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l'accord sur la base duquel elle est formulée ;

(c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ;

(d) elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées.

B.

B.a Par ordonnances de production du 9 avril 2021, l'AFC a demandé aux banques B. _____, C. _____ et D. _____ de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. Ces banques ont en outre été priées d'informer la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et d'inviter celle-ci à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par entretien téléphonique du 19 avril 2021, Maître Yves Noël a informé l'AFC du fait qu'il représentait la personne concernée et que celle-ci faisait également l'objet d'une demande d'entraide judiciaire. Il a ensuite indiqué, par courrier et courriel du même jour, avoir été mandaté pour représenter la personne concernée dans le cadre de la procédure d'assistance administrative et demandé la consultation des pièces du dossier.

B.c Par entretien téléphonique du 20 avril 2021, l'AFC a contacté Maître Noël au sujet de la coordination des procédures d'entraide judiciaire et d'assistance administrative. L'AFC l'a également informé que l'accès au dossier et les informations que l'AFC envisageait de transmettre aux autorités requérantes françaises lui parviendraient une fois celles-ci reçues.

B.d Par courrier du 21 avril 2021, la banque B. _____ a fourni à l'AFC les informations requises par la demande d'assistance administrative. Elle a également indiqué avoir informé la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par courrier du 21 avril 2021, distribué le 22 avril 2021.

B.e Par courriers des 22, 26 et 28 avril 2021, la banque C. _____ a fourni à l'AFC les informations requises, à la suite d'une requête complémentaire de celle-ci du 26 avril 2021. Elle a également indiqué avoir informé la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

B.f Par entretien téléphonique du 28 avril 2021, l'AFC a contacté Maître Noël au sujet des procédures d'assistance administrative et d'entraide judiciaire. Dans ce contexte, l'AFC l'a informé du fait qu'il devait contacter les autorités requérantes françaises s'il souhaitait demander l'abandon de la procédure d'entraide judiciaire.

B.g Par courrier du 3 mai 2021, dans le délai prolongé à deux reprises, la banque D. _____ a fourni à l'AFC les informations requises. Elle a également indiqué avoir informé la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par courrier du 3 mai 2021, distribué le 7 mai 2021. Sur requête de l'AFC, D. _____ a remis le 4 mai 2021 les documents manquants de sa réponse.

C.

C.a Par courrier du 5 mai 2021 à Maître Noël, l'AFC a mis à disposition de la personne concernée l'intégralité du dossier pour consultation et a mentionné les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante accompagnées des documents utiles. Elle a informé la personne concernée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.b Par courrier du 1^{er} juin 2021, dans le délai prolongé par l'AFC, Maître Noël a fait parvenir à l'AFC le consentement de son mandant, limité aux années 2010 à 2017.

D.

Par décision finale du 20 août 2021 notifiée à la personne concernée par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par B._____, D._____ et C._____.

E.

E.a Par mémoire du 17 septembre 2021, la personne concernée (ci-après : le recourant), agissant par l'intermédiaire de ses mandataires, a interjeté un recours devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 20 août 2021. Par cet acte, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, à l'admission du recours et à la réforme de la décision entreprise, en ce sens que l'assistance administrative ne soit pas accordée et que les informations demandées ne soient pas transmises aux autorités compétentes françaises.

E.b Dans sa réponse du 11 novembre 2021 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

F.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du

20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposées les (...) et (...) 2021, les demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et art. 37 LTAF).

1.3 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et art. 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA.

1.4 En l'espèce, le recourant est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

1.5 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

1.6 Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

2.

2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les

autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

2.3 En l'espèce, le recourant soutient en substance que la transmission des informations à l'autorité requérante viole le principe de spécialité garanti par l'art. 28 par. 2 de la CDI CH-FR.

Le Tribunal examinera d'abord le droit applicable *ratione temporis* et *ratione materiae* aux demandes d'assistance administrative en cause et les conditions formelles de recevabilité de celles-ci (consid. 3 *infra*). Il traitera ensuite le grief d'ordre matériel relatif à la violation du principe de spécialité invoqué par le recourant (consid. 4 *infra*).

3.

3.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions résultent de l'Avenant du 27 août 2009, en vigueur depuis le 4 novembre 2010 (RO 2010 5683).

3.2 L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, s'applique aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1).

3.3 En l'espèce, dans la mesure où la demande d'assistance en cause porte sur les périodes fiscales 2010 à 2019 (cf. Faits, let. A.c *supra*), l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable. Par ailleurs, les demandes de l'autorité requérante visent à appliquer la législation française relative aux impôts visés par la Convention, soit l'impôt sur le revenu et sur la fortune (art. 2 CDI CH-FR).

3.4 Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant

l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification ; (b) la période visée par la demande ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations). La jurisprudence a considéré à cet égard que l'indication des dispositions du droit fiscal étranger n'est pas requise (arrêt du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.2 avec les réf. citées).

3.5 En l'espèce, les requêtes d'assistance administrative présentées par la DNEF contiennent l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Elles mentionnent en effet l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, à savoir le recourant, la période visée par la demande, soit les années 2010 à 2019, la description des renseignements demandés (cf. Faits let. A.c supra), l'objectif fiscal qui fonde la demande tenant au « contrôle et [au] recouvrement des impôts » et à « l'enquête ou [aux] poursuites en matière pénale » ainsi que les détenteurs d'informations, soit B._____, D._____ et C._____.

3.6 Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que les demandes d'assistance administrative en cause sont formellement recevables conformément à la CDI CH-FR.

4.

4.1 Le recourant soutient que la transmission des informations à l'autorité requérante violerait le principe de spécialité prévu à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. Un doute important pèserait sur le sort des informations que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante du fait de la législation française qui imposerait aux autorités fiscales françaises de fournir aux autorités pénales toutes informations intéressant une enquête pénale. Les informations demandées par l'Etat requérant pourraient être utilisées dans le cadre de la procédure pénale menée à l'encontre du recourant pour fraude fiscale, en violation du principe de spécialité. Le recourant reproche à l'Etat requérant de tenter d'obtenir par le biais de l'assistance administrative en matière fiscale – en violation du principe de spécialité – des informations qui ne lui seraient utiles que dans la procédure pénale initiée à son encontre et qu'il n'a pu recevoir par la voie de l'entraide internationale en matière pénale (entraide judiciaire), qui a été refusée par le Ministère public du canton de (...) le (...) 2021.

4.2 Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.5.4). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111] ; ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi 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 de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 et 142 II 218 consid. 3.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité, sans qu'il soit nécessaire d'obtenir de celui-ci une garantie expresse à cet égard (cf. ATF 128 II 407 consid. 3.2 et 4.3.1, 115 lb 373 consid. 8 et 107 lb 264 consid. 4b ; arrêt du TF 2C_653/2018 du 26 juillet 2019 consid. 7.3 ; ATAF 2018 III/1 consid. 2.9.1 ; sur l'ensemble : arrêt du TAF A-2177/2021 du 22 septembre 2021 consid. 3.5.2). Le principe de la confiance ne s'oppose toutefois pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'Etat requérant. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

4.3 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; parmi d'autres, arrêts du TAF A-1348/2019 du 3 mars 2020 consid. 4.5.1, A-108/2018 du 13 février 2020 consid. 10.1 et A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 2.5). Ce principe est énoncé à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, aux termes duquel « les renseignements reçus en vertu [de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR] par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés [à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR], par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces

personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation ».

4.4 Le Tribunal relève tout d'abord qu'une requête d'entraide internationale en matière pénale (entraide judiciaire) du Parquet national financier français avait été déposée auprès de la Suisse le (...) 2020 dans le cadre d'une enquête pénale instruite contre le recourant pour fraude fiscale, abus de biens sociaux, abus de confiance, faux en écriture, blanchiment (de fraude fiscale, d'abus de biens sociaux et d'abus de confiance) et association de malfaiteurs. Le Ministère public du canton de (...) a, par décision du (...) 2021, refusé l'entraide judiciaire au Parquet national financier français. Le Ministère public du canton de (...) s'est fondé à cet égard sur l'avis de l'AFC selon lequel celle-ci ne disposait pas d'éléments suffisants pour conclure à l'existence d'une escroquerie fiscale (l'escroquerie en matière fiscale constitue une exception au principe de l'exclusion de la coopération avec des autorités de poursuite pénale étrangères en cas d'infraction fiscale, cf. art. 3 al. 3 let. a de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide pénale internationale [EIMP, RS 351.1]).

4.5 La jurisprudence admet que l'Etat requérant est en principe libre d'opter pour la voie de l'assistance administrative ou celle de l'entraide judiciaire (cf. ATF 139 II 404 consid. 2.1.2). Ne constitue ainsi pas un détournement inadmissible de l'entraide judiciaire, le choix per se d'un Etat contractant de faire examiner sa demande par les autorités compétentes en matière d'assistance administrative de l'Etat requis, même si elle concerne des actes non couverts par l'entraide judiciaire (cf. ATF 137 II 128 consid. 2.3 et 2.3.2 ; arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3).

4.6 Le Tribunal a déjà jugé, dans des cas similaires à celui de l'espèce, en lien avec la CDI CH-IN, que l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN ne faisait pas obstacle à ce que l'autorité requérante utilise les données obtenues par le biais de l'assistance administrative non seulement pour l'imposition de la personne concernée mais également dans le cadre de procédures pénales fiscales, voire même qu'elle les transmette à d'autres autorités dans le but de sanctionner des infractions fiscales (cf. arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3 [confirmé par arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018] et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.3.2 [confirmé

par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018]). Selon l'art. 28 par. 2 CDI-FR, dont la teneur est identique à celle de l'art. 26 par. 2 CDI CH-IN, les renseignements reçus dans le cadre de l'assistance peuvent être entre autres utilisés, sans le consentement de l'autorité compétente de l'Etat requis, pour l'établissement et le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1 et aussi pour les procédures et poursuites concernant ces impôts (« Strafverfolgung », respectivement « perseguimento penale » dans les versions allemande et italienne du texte). La seule condition est donc que les infractions concernées par ces renseignements soient relatives aux impôts prévus par la convention. L'assistance administrative en matière fiscale est donc aussi prévue pour la clarification des infractions fiscales pour lesquelles l'entraide judiciaire est exclue (cf. arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.3.2 [confirmé par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018]).

4.7 Il sied par conséquent de considérer que les demandes d'assistance de l'autorité requérante, en tant qu'elles ont pour objet le « contrôle et le recouvrement des impôts » et « l'enquête ou les poursuites en matière pénale » (cf. Faits, let. A.c supra) et qu'elles portent sur des impôts prévus par la CDI CH-FR (cf. consid. 3.3 supra), sont non seulement admissibles au regard du principe de spécialité et ne constituent également pas une tentative de contourner les garanties de la procédure d'entraide judiciaire.

4.8 Pour le surplus, l'autorité requérante s'est expressément engagée à garder les informations confidentielles (cf. Faits, let. A.c supra) et le recourant n'apporte aucun élément concret propre à remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante à cet égard. Les éléments mis en avant par le recourant ne font qu'état d'une collaboration entre l'autorité fiscale et l'autorité pénale françaises, ce qui n'est pas suffisant pour fonder un doute sérieux quant au respect du principe de spécialité par l'autorité requérante. L'AFC a de plus rappelé au ch. 3 du dispositif de sa décision finale du 20 août 2021 les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et les obligations de confidentialité conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

4.9 Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de spécialité par l'autorité requérante. Il y a donc lieu de rejeter le grief du recourant.

5.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en

matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

6.

Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

7.

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

8.

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge du recourant. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs) déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Renaud Rini

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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