



## **Arrêt du 25 août 2022**

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Emilia Antonioni Luftensteiner, Keita Mutombo, juges,  
Lorianne Bovey, greffière.

---

Parties

A. \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maître Jean-Luc Bochatay,  
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** Le 11 mai 2016, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : la DGFIP, l'autorité requérante ou l'autorité française) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Dite demande était fondée 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 (ci-après : CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91) ainsi que sur l'Accord du 25 juin 2014 modifiant le protocole additionnel à la Convention entre la Suisse et la France du 9 septembre 1966 modifiée, 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 (ci-après : l'Accord 2014 ; RO 2016 1195).

**A.b** Dans sa requête, la DGFIP indiqua qu'une enquête diligentée par le parquet de Bochum et des visites domiciliaires effectuées dans les succursales allemandes de la banque UBS en mai 2012 et juillet 2013 avaient abouti à la saisie de données concernant des contribuables français liés à des comptes ouverts auprès de la banque UBS (Switzerland) AG (ci-après : UBS). L'autorité française précisa avoir demandé par courrier du 20 avril 2015 à l'administration fiscale allemande de lui fournir ces informations sur la base de la Directive n° 2011/16/UE. En date du 3 juillet 2015, l'administration fiscale allemande lui aurait transmis les documents suivants :

- une liste « A » contenant 1'130 comptes bancaires avec identification précise des contribuables ayant tous un code « domicil » français ;
- une liste « B » relative à l'année 2006 et une liste « C » relative à l'année 2008, recensant toutes les deux les références de comptes bancaires liés à des personnes inscrites sous un code « domicil » français. Ces deux listes représentaient au total plus de 45'161 numéros de comptes différents.

L'autorité requérante indiqua que, pour la liste A, les recherches effectuées par l'administration fiscale française avaient permis de démontrer qu'il s'agissait, pour la quasi-totalité (97%), de résidents fiscaux français. De surcroît, une première série de contrôles engagés sur cette liste, concernant un tiers des comptes y figurant, avait permis de démontrer la

fiabilité de cette liste ainsi que l'existence d'une fraude. S'agissant des comptes bancaires anonymes (listes B et C), l'autorité française indiqua avoir comparé ces listes avec : i) les données (numéros de comptes) reçues de l'administration fiscale suisse dans le cadre de l'accord bilatéral entre l'Union européenne et la Suisse concernant la fiscalité de l'épargne ; ii) les numéros de comptes des contribuables ayant régularisé leur situation auprès de l'administration fiscale française et ; iii) les informations d'ores et déjà obtenues dans le cadre de l'assistance administrative avec la Suisse. Elle ajouta que les traitements effectués avaient permis d'identifier 4'782 numéros de comptes figurant sur les listes B et C, effectivement liés à des résidents fiscaux français.

L'autorité française spécifia qu'au vu du contexte précité, il existait une probabilité renforcée qu'une partie des comptes non identifiés dans les listes B et C (soit précisément 40'379 comptes bancaires) n'ait pas été déclarée par les contribuables français présumés. La DGFIP indiqua que l'identification des personnes liées aux comptes bancaires non identifiés dans les listes B et C était indispensable afin qu'elle puisse vérifier si les contribuables français présumés avaient satisfait à leurs obligations fiscales.

**A.c** Sur la base des faits précités, l'autorité française adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur les années 2010 à 2014 pour l'impôt sur le revenu et sur les années 2010 à 2015 pour l'impôt de solidarité sur la fortune [le texte ci-dessous correspond à la retranscription du ch. 6, p. 4 de la requête du 11 mai 2016] :

*Veillez indiquer, pour chaque compte listé en annexe :*

- a) *Les noms/prénoms, dates de naissance et adresse la plus actuelle disponible dans la documentation bancaire de*
- i) son/ses titulaire(s),*
  - ii) son/ses ayant(s) droit économique(s) selon le formulaire A,*
  - iii) toute autre personne venant aux droits et obligations de ces deux derniers.*
- b) *Les soldes au 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012, 01/01/2013, 01/01/2014 et 01/01/2015.*

**B.**

**B.a** Par ordonnance du 10 juin 2016, l'AFC requit la banque UBS de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée

d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

**B.b** L'AFC informa également les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et des éléments essentiels de la demande par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016.

**C.**

La banque UBS transmet les informations demandées à l'autorité inférieure en procédant à des livraisons partielles au cours de la période du 24 juin 2016 au 28 juillet 2017.

**D.**

A la suite d'une rencontre du 22 juin 2017 entre l'autorité française et l'autorité compétente suisse – initiée par un courrier du 23 août 2016 de la banque UBS informant l'AFC qu'il existait de sérieuses craintes que l'autorité requérante ne respecte pas le principe de spécialité – l'autorité inférieure exigea de l'autorité française l'assurance que les informations transmises ne seraient communiquées qu'aux personnes et autorités mentionnées à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et ne seraient utilisées qu'aux fins qui y sont énumérées. L'AFC reçut ces assurances dans le cadre d'un échange de lettres daté du 11 juillet 2017 (solution amiable) ainsi que par courrier de la DGFIP daté du même jour (cf. ATF 146 II 150, let. B.c ; arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. E ; décision finale de l'AFC, p. 27s.).

**E.**

**E.a** En date du 9 février 2018, l'AFC rendit huit décisions finales à l'encontre de certaines personnes concernées – parmi lesquelles figurait la banque UBS dont la qualité de partie avait été reconnue dans l'arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 – par lesquelles elle accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

**E.b** Le 9 mars 2018, la banque UBS déféra les décisions finales précitées auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans) en concluant à leur annulation ainsi qu'à celle de l'ordonnance de production qui lui avait été adressée en date du 10 juin 2016 (cf. consid. B.a ci-avant). Dans son arrêt A-1488/2018 du 30 juillet

2018, le TAF admit ces recours dans la mesure de leur recevabilité et annula les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018 ainsi que l'ordonnance de production du 10 juin 2016.

**E.c** L'AFC forma le 10 août 2018 un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du TAF A-1488/2018 du 30 juillet 2018. Dans son arrêt 2C\_653/2018 du 26 juillet 2019 publié aux ATF 146 II 150, la Haute Cour admit le recours déposé par l'AFC et annula l'arrêt du TAF précité, confirmant ainsi la validité de l'ordonnance de production du 10 juin 2016 et les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018.

**F.**

A la suite de l'ATF 146 II 150, l'AFC reprit le traitement des procédures concernées par la demande de la DGFIP du 11 mai 2016 qui avaient été suspendues jusqu'à droit connu sur la position du Tribunal fédéral. Pour ce faire, l'autorité inférieure envoya un courrier d'information aux personnes ayant indiqué une adresse actuelle en Suisse ou un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications dans lequel elle leur communiqua les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à l'autorité française et leur impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

**G.**

Sur demande de A.\_\_\_\_\_, l'AFC lui transmet l'intégralité des pièces du dossier en date du 4 août 2020.

**H.**

Par décision finale du 26 mars 2021 notifiée à A.\_\_\_\_\_ en tant que personne concernée, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

**I.**

Par acte du 26 avril 2021, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) a déposé un recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 26 mars 2021. Il requiert au préalable qu'il soit dit que le recours déploie un effet suspensif et que la nullité de l'ordonnance de production éditée le 10 juin 2016 par l'AFC soit constatée.

Principalement, le recourant conclut à ce que la nullité de la décision finale de l'AFC du 26 mars 2021 soit constatée.

Subsidiairement, le recourant demande que la décision finale de l'AFC du 26 mars 2021 soit annulée et que l'assistance administrative sollicitée par la France en date du 11 mai 2016 soit refusée en ce qu'elle concernerait directement ou indirectement le recourant.

Plus subsidiairement, il conclut à ce que la décision finale de l'AFC du 26 mars 2021 soit annulée et à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens d'une indication, dans l'annexe XML-out, de la cessation d'existence de la Fondation B.\_\_\_\_\_ (Stiftung B.\_\_\_\_\_).

En tout état, le recourant sollicite que l'AFC soit condamnée à supporter tous les frais et dépens de l'instance, celle-ci devant être également déboutée de toutes autres ou contraires conclusions.

**J.**

Par correspondance du 24 juin 2021, le recourant a requis la suspension de la procédure, expliquant avoir demandé, à la même date, à l'AFC de reconsidérer sa décision du 26 mars 2021. Il a également fait valoir un grief supplémentaire dans l'hypothèse où sa demande de reconsidération serait rejetée, à savoir que l'année fiscale 2010 serait prescrite au moment de la remise des renseignements à l'Etat requérant, de sorte que la Cour de céans devrait, en prévision de la survenance de la prescription, renoncer à transmettre les informations afférentes à l'année fiscale précitée. Le recourant a par ailleurs maintenu ses conclusions du 26 avril 2021.

**K.**

Par courrier du 9 juillet 2021, l'AFC conclut au rejet du recours, réfutant tous les griefs du recourant.

**L.**

Par acte du 19 juillet 2021, l'autorité intimée a informé la Cour de céans du maintien de sa décision finale du 26 mars 2021 et de sa réponse du 9 juillet 2021. Elle a indiqué qu'une suspension de la procédure n'était dès lors plus pertinente.

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 (cf. 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]).

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<sup>er</sup> 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). Déposée le 11 mai 2016, la demande d'assistance litigieuse entre 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 37 LTAF).

**1.2** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), le recourant dispose en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

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

**1.4**

**1.4.1** Dans un courrier du 24 juin 2021, le recourant a communiqué avoir demandé le même jour à l'autorité intimée qu'elle reconsidère sa décision du 26 mars 2021. De ce fait, il a requis la suspension de la procédure devant l'autorité de céans jusqu'à droit connu sur sa demande de reconsidération.

L'AFC a, pour sa part, informé l'autorité de céans qu'elle maintenait sa décision finale du 26 mars 2021 ainsi que sa réponse du 9 juillet 2021, considérant qu'une suspension de la procédure devant le TAF n'était dès lors pas pertinente.

**1.4.2** En l'espèce, il ressort du dossier de la cause que l'autorité intimée a maintenu sa décision finale du 26 mars 2021 ainsi que sa réponse du 9 juillet 2021. Quand bien même l'AFC n'a pas expressément informé l'autorité de céans de son refus de reconsidérer sa décision du 26 mars 2021, on constate que celui-ci découle du maintien de la décision et de la réponse précitées. Dans ces circonstances, on retiendra dès lors que la requête de suspension de la présente procédure, en tant qu'elle était liée à la demande de reconsidération, n'a plus d'objet. La question de la prescription de l'année fiscale 2010, à l'origine de la demande de reconsidération et aussi objet d'un grief distinct dans la présente procédure, sera quant à elle traitée au considérant 7.

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

## **1.5**

**1.5.1** 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 ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n° 1146 ss).

**1.5.2** En principe, 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).

**1.5.3** Cependant, lorsque le Tribunal fédéral admet un recours et renvoie l'affaire à l'autorité précédente en application de l'art. 107 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), l'autorité à laquelle la cause est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2 : jurisprudence toujours valable sous l'empire de la LTF ; ATF 135 III 334 consid. 2 et 2.1 p. 335 s. ; arrêts du TAF A-2325/2017 du 14 novembre 2018 consid. 2.3, A-7160/2015 du 21 décembre 2016 consid. 2.2.2). Dans le cas d'espèce, l'autorité inférieure a rendu en date du 9 février 2018,



notamment, une décision finale (cf. consid. E.a ci-dessus) portée par la banque UBS jusque devant le Tribunal fédéral, lequel a jugé la demande collective d'assistance administrative du 11 mai 2016 déposée par la France comme admissible et ce dans un arrêt de principe rendu en séance publique le 26 juillet 2019 (ATF 146 II 150 ; cf. consid. F supra). Compte tenu de l'arrêt rendu par la Haute Cour, le Tribunal administratif fédéral voit sa cognition limitée par les motifs de cet arrêt, au même titre qu'il l'aurait été par un arrêt de renvoi, en ce sens qu'il est lié par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral. En d'autres termes, le Tribunal administratif fédéral doit ainsi se fonder sur les considérants de l'ATF 146 II 150 et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral sur tous les points sur lesquels ce dernier s'est prononcé, de sorte que la seule marge de manœuvre que conserve la Cour de céans tient aux questions laissées ouvertes par l'arrêt du Tribunal fédéral et aux conséquences qui en découlent (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. 3).

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** 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 ; 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, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; 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). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

**2.1.2** Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord 2014 modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (ci-après : Protocole 2014 ; FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). Parmi les modifications intervenues, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel – relatif à l'identification de la personne concernée – a été modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014. Avant sa modification, cette disposition exigeait de l'Etat requérant qu'il fournisse le nom et une adresse de la personne faisant l'objet du contrôle ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter son identification tel que par exemple sa date de naissance ou son état civil. La version actuelle du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, tel que modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014, prévoit désormais que l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête peut résulter du nom de cette personne ou *de tout autre élément de nature à en permettre l'identification* (sur les développements du contexte de la modification du ch. XI du Protocole additionnel, cf. ATF 146 II 150 consid. 5.2.3 ; cf. arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 2.3).

L'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014 prévoit que celui-ci est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010. L'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 stipule quant à lui que, nonobstant les dispositions du par. 2, l'art. 1 par. 1 dudit Accord est applicable aux demandes d'échange de renseignements relatives à des faits survenus pour toute période commençant à compter du 1<sup>er</sup> février 2013. Dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a considéré que l'interprétation de l'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 – à la lumière de son objet, de son contexte et des circonstances de sa conclusion – ne rendait admissible les demandes groupées que pour obtenir des renseignements relatifs à des périodes à compter du 1<sup>er</sup> février 2013 (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.3 ss et 5.6). En revanche, conformément à l'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014 et du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, l'assistance administrative doit en principe être accordée pour les périodes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 lorsqu'il s'agit – comme dans le cas d'espèce – d'une demande collective (« Listenersuchen ») par laquelle les personnes concernées peuvent être identifiées au moyen de numéros bancaires connus (cf. consid. 4.2 ci-après sur la qualification de la présente demande ; ATF 146 II 150

consid. 5.6 ; cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 2.1.2 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 2.3).

**2.2** La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, à savoir (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 ; (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 ; arrêts du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

**2.3** Exprimée à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, la condition de la pertinence vraisemblable des informations pour l'application de la Convention ou la législation fiscale interne des Etats contractants est la clé de voûte de l'échange de renseignements (voir entre autres, ATF 144 II 206 consid. 4.2). 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. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité (voir ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-4591/2018 précité consid. 4.2.1).

## 2.4

**2.4.1** Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

**2.4.2** La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

**2.4.3** Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance 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 (cf. art. 7 let. c LAAF). À suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6 ; arrêt du TAF A-2523/2018 du 17 avril 2019 consid. 2.4.2). L'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. XAVIER OBERSON, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, in : IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 17). Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes

par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée. Savoir si tel est le cas ou non est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce. Sous réserve du cas où l'État requérant achète des données volées en Suisse dans le but de former une demande d'assistance, le principe de la bonne foi entre Etats n'est pas violé du simple fait que la demande d'assistance est fondée sur des données d'origine illicite. Par ailleurs, le refus d'un Etat de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (cf. arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4). En outre, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées. Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence, voir ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1).

## **2.5**

**2.5.1** La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« *fishing expedition* »] ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 , 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

**2.5.2** Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les demandes d'assistance administrative qui ne désignent pas nommément les personnes concernées doivent faire l'objet d'un contrôle plus approfondi afin d'exclure l'existence d'une *fishing expedition* (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 139 II 404 consid. 7.2.3). A cet effet, le Tribunal fédéral a

développé trois conditions d'admissibilité de telles demandes en se basant sur le Commentaire OCDE relatif à l'art. 26 MC OCDE et les conventions de double imposition applicables. Premièrement, la demande doit fournir une description détaillée du groupe, qui expose les faits et les circonstances spécifiques ayant conduit à la formulation de la demande. Deuxièmement, elle doit exposer le droit fiscal applicable ainsi que les motifs permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales. Troisièmement, elle doit démontrer que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que ces obligations soient remplies (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2.2, 143 II 136 consid. 6.1.2, 143 II 628 consid. 5.2). Bien que ces critères aient été développés en lien avec les demandes groupées au sens de l'art. 3 let. c LAAF, le Tribunal fédéral a retenu dans plusieurs arrêts que, pour des raisons de cohérence, les mêmes critères s'appliquaient pour distinguer les demandes collectives admissibles (cf. consid. 4.2 ci-après pour la qualification de la présente demande) des fishing expeditions proscrites (cf. ATF 143 II 628 consid. 5.1). Ayant à juger de la demande française d'assistance fiscale collective du 11 mai 2016, le Tribunal fédéral a maintenu sa jurisprudence et rappelé que ces mêmes critères étaient applicables (ATF 146 II 150 consid. 6.2.2).

**2.6** 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 (cf. art. 28 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir ATF 147 II 13 consid. 3.4, 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). 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 (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

## **2.7**

**2.7.1** L'Etat requérant doit également respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, 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 lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

**2.7.2** Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 2.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

**2.8** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 2.3 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

**2.9** Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. De jurisprudence constante cependant, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. arrêt du TF 2C\_232/2022 du 5 avril 2022 consid. 2.2 ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 s., 142 II 218 consid. 3.6 ; arrêt du TAF A-1460/2021 du 5 octobre 2021 consid. 4.4.1). De manière générale, il n'appartient pas à l'Etat et, par conséquent pas au Tribunal de céans – dont la compétence se limite à un strict contrôle de plausibilité – de s'immiscer dans le droit interne de l'Etat requérant, ni de se prononcer sur le fond de la procédure fiscale en cours ou sur des aspects de celle-ci, ni sur le comportement de l'Etat requérant à l'égard du recourant (arrêt du TAF A-232/2020 du 21 février 2022 consid. 6.11).

Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention, en l'espèce au sens de l'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FR, doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C\_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte



de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7, 142 II 161 consid. 2.2.2; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les autorités concernées, soit les autorités nationales des Etats concernés, en fonction des recours prévus par le droit interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.4) ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés ou par le recours à la procédure amiable (voir art. 27 par. 1 CDI CH-FR ; cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

**2.10** La nullité absolue d'une décision peut être invoquée en tout temps devant toute autorité et doit être constatée d'office. Elle ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou du moins facilement décelables, et pour autant que la constatation de la nullité ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Hormis dans les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision. Les principaux motifs de nullité résident dans l'incompétence fonctionnelle et matérielle d'une autorité ou dans des violations crasses de règles procédurales (ATF 146 I 172 consid. 7.6 ; arrêts du TF 2C\_339/2022 du 24 juin 2022 consid. 3.1, 2C\_573/2020 du 22 avril 2021 consid. 5, 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 2.2, 2C\_1031/2019 du 18 septembre 2020 consid. 2.1 ; arrêt du TAF A-105/2021 du 24 septembre 2021 consid. 5.7).

### **3.**

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 4 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par le recourant (cf. consid. 5 ss ci-après). A cet égard, il est rappelé que la requête collective d'assistance fiscale internationale présentée par la France le 11 mai 2016, qui est aussi à la base de la présente procédure, a déjà fait l'objet d'une procédure pilote qui s'est soldée par l'ATF 146 II 150, dans lequel le Tribunal fédéral a jugé que

l'assistance administrative devait être octroyée à la France. Compte tenu de cet arrêt, qui lie le Tribunal de céans (cf. consid. 1.5.3), seuls seront traités spécifiquement les griefs invoqués par le recourant en relation avec des éléments sur lesquels le Tribunal fédéral ne s'est pas prononcés dans l'ATF 146 II 150. S'agissant des griefs ayant déjà fait l'objet d'un examen par la Haute Cour, le Tribunal de céans y répondra en présentant un bref résumé des considérants de l'arrêt précité – étant rappelé que le TAF est lié par les motifs de ce jugement (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3).

#### **4.**

**4.1** Sur le plan formel, le Tribunal fédéral a jugé – à tout le moins implicitement en considérant que la demande française du 11 mai 2016 était admissible – que les conditions formelles de l'assistance administrative étaient satisfaites. Cette position n'est ici, à juste titre, pas remise en cause par le recourant, de telle sorte (cf. ci-avant consid. 1.5.2) qu'il y a lieu d'admettre que les conditions formelles sont satisfaites.

**4.2** Par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève au demeurant que la demande du 11 mai 2016 contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête, celle-ci résultant des numéros mentionnés dans la liste annexée à la demande litigieuse, qui se rapportent à des comptes détenus auprès de la banque UBS (ch. 2) ; le nom du détenteur d'informations, soit la banque UBS (ch. 3) ; la période visée par la demande, à savoir du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2015 (ch. 4) ; l'objectif fiscal fondant la demande, soit l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune (ch. 4), ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 6). Dès lors, la requête du 11 mai 2016 contient tous les éléments mentionnés au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

De surcroît, il est relevé que dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a précisé que la demande du 11 mai 2016 – qui ne contient ni les noms ni les adresses de personnes concernées mais qui se fonde sur une liste d'environ 40'000 numéros de comptes et autres numéros bancaires sur la base de laquelle l'AFC a pu identifier les personnes concernées – constituait une « demande collective » (« Listenersuchen ») et non une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF (cf. ATF 146 II 150

consid. 4 ; sur la distinction entre demande groupée et demande individuelle, voir l'arrêt du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4 et 5). La Haute Cour a rappelé à cet égard qu'au regard de la jurisprudence, les demandes qui concernent un certain nombre de personnes qu'elles identifient par leur nom ou au moyen d'une liste comportant des numéros – tels que le numéro de carte de crédit ou de compte bancaire – doivent être considérées comme une somme de demandes individuelles. Pour des raisons d'économie de procédure, l'autorité requérante rassemble ces demandes individuelles en une demande commune ou collective, bien qu'elle ait pu en principe également les formuler individuellement (cf. ATF 146 II 150 consid. 4.4, 143 II 628 consid. 4.4. et 5.1 ; arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4.4 et 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1).

## 5.

**5.1** En premier lieu, le recourant se prévaut de la nullité de la décision de l'AFC du 26 avril 2021. Il commence par relever que dans son ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé que la demande soumise par la DGFIP à l'autorité intimée en date du 11 mai 2016 n'était pas une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF, mais une demande collective (« Listenersuchen »), dès lors qu'un numéro de compte constitue un élément d'identification individuel, de sorte que chaque procédure doit s'apprécier indépendamment des autres, notamment du point de vue de sa régularité procédurale.

Le recourant soutient ensuite que la procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale implique la transmission à l'Etat requérant d'informations touchant des parties étroitement liées entre elles, de sorte qu'en cas de nullité d'une décision, celle-ci s'étendrait à toutes les parties en présence. Se référant à un arrêt du TAF A-7401/2014 consid. 3.3, le recourant argue qu'en qualité d'héritier de feu C.\_\_\_\_\_, il serait en droit de plaider la cause de ce dernier, ajoutant qu'une personne habilitée à recourir pourrait se prévaloir d'un motif de nullité survenant dans la sphère de la personne concernée. A cet égard, il évoque l'art. 18a LAAF, lequel est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> novembre 2019 et qui énonce que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées, leurs successeurs en droit se voyant conférer le statut de partie. Le recourant ajoute qu'avant l'entrée en vigueur de cette disposition légale et en cas de décès de la personne visée antérieurement ou postérieurement à la demande de l'Etat requérant, l'AFC devait déclarer la procédure sans objet. S'agissant du cas d'espèce, le requérant souligne que le 11 mai 2016, jour du dépôt de la demande de l'Etat requérant, feu C.\_\_\_\_\_ et

la Fondation B.\_\_\_\_\_ ne disposaient plus de la capacité d'être parties en raison du décès du premier le \*\*\* 2015, respectivement de la radiation de la seconde en date du \*\*\* 2014. Il en déduit que la procédure n'a jamais eu d'objet, dès lors qu'elle n'a pu viser aucune des parties qualifiées de « personnes concernées » par l'AFC. Il souligne également que l'application d'une disposition légale à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur est prohibée, en référence à l'ATF 137 II 371 consid. 4.2, relevant toutefois une dérogation à ce principe général, à savoir que les nouvelles règles de procédure s'appliquent pleinement dès leur entrée en vigueur aux causes encore pendantes (cf. ATF 137 II 409 consid. 7.4.5). S'agissant de cette dérogation, il mentionne une exception à l'application immédiate de la nouvelle procédure, soit en cas de rupture par rapport au système procédural antérieur et en présence de modifications fondamentales de l'ordre procédural. Le recourant déduit de ces principes juridiques évoqués dans les arrêts précités du TF que l'art. 18a LAAF n'est pas applicable en l'espèce et ce, à double titre.

Premièrement, l'art. 18a LAAF serait inapplicable en raison de la nullité de la procédure ab initio. A ce propos, le recourant explique qu'avant l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF, les procédures d'assistance administrative visant des personnes décédées étaient sans objet, soutenant que leur poursuite consistait dans une erreur de droit dont la nullité devait être constatée. S'agissant de la présente procédure, le recourant reproche à l'autorité intimée de ne pas avoir constaté sa nullité aussitôt après en avoir connu la cause, à savoir à la réception de sa correspondance du 22 mai 2017 (cf. pièce 7), selon laquelle il a affirmé être le fils de feu C.\_\_\_\_\_, décédé en 2015, de sorte que cette procédure ne pourrait être considérée comme pendante au jour de l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF. Le recourant ajoute que l'AFC se serait ainsi écartée de façon arbitraire de sa pratique établie ou, à tout le moins, en violation du principe de l'égalité de traitement. Il considère, enfin, que l'inexistence de la présente procédure avant l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF doit être constatée ou, à défaut, que sa continuation résulterait de la violation de principes cardinaux de procédure, de sorte que dans ces deux hypothèses, la décision finale rendue le 26 mars 2021 par l'AFC serait nulle.

Deuxièmement, le recourant postule que l'art. 18a LAAF ne trouverait pas application en l'espèce en raison de son caractère novateur. A cet égard, il explique que, pour le cas où l'on devrait retenir que la présente cause aurait perduré sans violation manifeste du droit jusqu'à l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF, cette disposition légale représenterait un cas de figure dans lequel le nouveau droit de procédure consisterait dans une rupture

par rapport au système procédural antérieur et apporterait des modifications fondamentales à l'ordre procédural, de sorte que l'application immédiate de cette disposition légale à la présente cause violerait la jurisprudence du TF évoquée précédemment (cf. ATF 137 II 371 consid. 4.2 et 137 II 409 consid. 7.4.5). A ce propos, se référant à un arrêt du TAF A-5982/2016 du 13 décembre 2017 consid. 5.3.2.1, le recourant souligne que l'introduction de l'art. 18a LAAF, lequel a permis aux Etats étrangers de requérir des renseignements concernant des personnes décédées, constitue un changement total de paradigme, dès lors qu'avant l'entrée en vigueur de cette disposition légale, les demandes d'entraide visant nommément une personne décédée étaient sans objet. Le recourant en déduit que l'art. 18a LAAF ne serait pas applicable in casu, de sorte que la décision finale rendue le 26 mars 2021 par l'AFC en application de cette norme serait nulle.

Au moyen d'un troisième argumentaire, le recourant expose qu'en sus de l'ordonnance de production du 10 juin 2016, l'AFC a également rendu, ce jour-là, une décision incidente dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative visant une personne décédée – feu C. \_\_\_\_\_ – et une fondation radiée – la Fondation B. \_\_\_\_\_. A cet égard, le recourant souligne que cette décision incidente, dès lors qu'elle a été rendue plus de deux ans avant le début du processus législatif relatif à l'adoption de l'art. 18a LAAF, serait nulle et non avenue, compte tenu du droit en vigueur à ce moment-là, rappelant que les actes nuls ne déploient aucun effet. Le recourant en déduit que, sur la base de dite décision incidente, laquelle serait dépourvue d'efficacité juridique, l'AFC a obtenu les informations de la part d'UBS, destinées à être transmises à l'Etat requérant par décision finale du 26 mars 2021.

S'agissant de l'ordonnance de production du 10 juin 2016, le recourant considère également qu'elle serait nulle, relevant qu'elle entraînerait à elle seule la nullité de décision finale de l'autorité intimée.

## **5.2**

**5.2.1** Une décision rendue contre une personne morale ayant cessé d'exister est, selon la jurisprudence, tantôt annulable (ATAF 2017 III/1 consid. 1.2 [arrêt rendu dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale]), tantôt nulle (ATAF 2013/38 consid. 4). Quant à un recours formé au nom et pour le compte d'une telle entité, il est en principe irrecevable. La jurisprudence du TF connaît cependant des exceptions et admet notamment que l'ayant droit économique du compte bancaire dont l'entité dissoute est titulaire

puisse agir en justice lorsqu'il est lui-même qualifié de personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF (ATF 139 II 404 consid. 2.1.3).

**5.2.2** Selon la jurisprudence, les dispositions régissant l'assistance administrative, par exemple celles prévoyant le contenu de la demande d'assistance, sont par nature procédurales. Les conventions de double imposition posent des règles qui fixent les exigences matérielles de cette procédure, alors que le droit interne sert à en concrétiser l'exécution en Suisse. Aussi bien la LAAF que les dispositions régissant l'assistance administrative qui figurent dans les CDI fixent des règles de procédure, lesquelles sont, partant, sauf disposition contraire, immédiatement applicables dès leur entrée en vigueur (ATF 146 II 150 consid. 5.4, 143 II 628 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_880/2020 du 15 juin 2021 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-6409/2020 du 11 janvier 2022 consid. 3.2).

L'art. 18a LAAF, introduit par le ch. I de la Loi fédérale du 21 juin 2019 sur la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, et entré en vigueur le 1<sup>er</sup> novembre 2019 (RO 2019 3161), prévoit que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées et que leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie. Le but premier de cette disposition légale consiste à transmettre des renseignements vraisemblablement pertinents relatifs à des personnes ne disposant pas de la capacité d'être partie, comme les personnes décédées (arrêts du TAF A-1556/2021 du 4 juillet 2022 consid. 5.2.3, A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 9.4.). Adopté sans disposition transitoire particulière, l'art. 18a LAAF est d'application immédiate (arrêts du TAF A-1556/2021 du 4 juillet 2022 consid. 5.2.3, A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 9.2.). Avant son entrée en vigueur, l'assistance administrative ne pouvait pas être fournie au sujet de personnes décédées, lesquelles n'avaient pas la capacité d'être partie et d'ester en justice (cf. arrêts du TAF A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 9.1, A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.6).

### **5.3**

**5.3.1** En l'espèce, il ressort du dossier de la cause que la Fondation B.\_\_\_\_\_ a été radiée le \*\*\* 2014 et que C.\_\_\_\_\_ est décédé le \*\*\* 2015, soit antérieurement à la décision finale rendue par l'AFC le 26 mars 2021. S'agissant de la Fondation B.\_\_\_\_\_, il convient de signaler que celle-ci a fait l'objet d'une décision finale séparée notifiée le 12 mai 2020 dans la Feuille fédérale, laquelle n'a pas été attaquée. L'éventuelle nullité de cette décision finale ne peut cependant pas déployer d'effet dans la présente procédure, qui avait comme destinataire à l'origine feu

C.\_\_\_\_\_, en tant qu'ayant droit économique du compte détenu par la fondation, puis le recourant en sa qualité d'héritier de la personne précitée. A cet égard, on observe que l'identification des ayants droit économiques des comptes visés par la demande fait partie des informations expressément requises par l'Etat requérant. En outre, la Cour de céans a déjà retenu que même dans le cas d'une annulation partielle d'une décision finale ayant entre autres pour destinataire une personne morale ayant cessé d'exister, cela ne signifie pas pour autant que les documents concernant cette entité ne peuvent pas être transmis à l'Etat requérant, dès lors que le seul élément déterminant consiste à savoir si les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents pour l'appréciation par l'Etat étranger de la situation fiscale des personnes concernées au sujet desquelles l'assistance administrative est demandée (arrêt du TAF A-232/2020 du 21 février 2022 consid. 5.6.5).

**5.3.2** Pour ce qui est de la situation de feu C.\_\_\_\_\_, on constate tout d'abord que l'art. 18a LAAF, lequel est entré en vigueur avant que l'AFC ne rende sa décision finale, s'applique pleinement à la présente procédure, conformément à la jurisprudence précitée (cf. consid. 5.2.2). On relève, ensuite, que cette disposition légale s'applique au recourant en tant que successeur de feu C.\_\_\_\_\_, dès lors qu'il ressort du dossier de la cause que A.\_\_\_\_\_ a été identifié comme le fils héritier de celui-ci. Dans ces circonstances, on peut dès lors retenir que le recourant, par application immédiate de l'art. 18a LAAF, revêt la qualité de partie en tant qu'il est le successeur de feu C.\_\_\_\_\_, de sorte que la décision finale de l'autorité intimée n'est pas nulle en tant qu'elle concerne le recourant.

**5.3.3** S'agissant de l'ordonnance rendue le 10 juin 2016 par l'AFC, laquelle a été adressée à l'UBS, détentrice des renseignements, la Cour de céans observe qu'elle s'inscrit dans le cadre de la procédure ayant abouti à la décision finale de l'AFC du 26 mars 2021, de sorte que pour les mêmes raisons que celles exposées au considérant 5.3.1 et 5.3.2 *supra*, on retiendra que cette ordonnance n'est pas nulle.

**5.4** Par conséquent, le grief du recourant en nullité de la décision du 26 mars 2021 et de l'ordonnance de production du 10 juin 2016 doit être rejeté.

**6.**

**6.1** Le recourant requiert subsidiairement la correction de l'annexe XML-out, au motif que celle-ci omet de préciser que la Fondation B.\_\_\_\_\_ a été dissoute par radiation et prêterait à penser non seulement qu'elle serait encore active, mais que le recourant en serait toujours l'ayant droit économique et qu'il se serait, en tant qu'héritier de feu C.\_\_\_\_\_, soustrait à des obligations déclaratives en France. A cet égard, ce dernier considère que l'annexe XML-out est trompeuse, évoquant les éventuelles sanctions administratives voire pénales auxquelles il risquerait d'être exposé, de sorte qu'il conclut à ce que ce document ne soit pas transmis à la France avant d'y mentionner la radiation de la Fondation B.\_\_\_\_\_.

Pour sa part, l'AFC relève, à l'appui des pièces au dossier, que dite fondation serait dissoute. Elle soutient cependant que cette information serait de nature personnelle, de sorte que seule la personne concernée, à savoir la Fondation B.\_\_\_\_\_, aurait un intérêt à la modification de cette information. A cet égard, l'autorité intimée souligne qu'un recours ne pourrait être formé au nom ou dans l'intérêt d'un tiers. L'AFC en déduit que la conclusion du recourant en rectification de la donnée relative à la Fondation B.\_\_\_\_\_ figurant à l'annexe XML-out doit être déclarée irrecevable. L'autorité intimée ajoute toutefois que, dans l'hypothèse où le Tribunal de céans admettrait le grief du recourant tendant à la correction de dite annexe, elle remplacerait le code « 0 » contenu dans la rubrique relative à la Fondation B.\_\_\_\_\_ par le code « 1 », lequel signifie que la fondation est dissoute.

**6.2** En préambule, il convient de rappeler ici que s'il est certes admis par la jurisprudence que les griefs formulés pour le compte de tiers ne sont pas recevables (ATF 146 I 172 consid. 7.1.4 et 139 II 404 consid. 11.1), la situation diffère lorsque la partie recourante a elle-même un intérêt propre à faire valoir en formulant le grief considéré. Or, tel est bien le cas en l'espèce, dans la mesure où on peut imaginer qu'il soit dans l'intérêt du recourant, en tant qu'héritier de l'ayant droit économique du compte détenu par la fondation dissoute, que l'information de sa radiation soit communiquée aux autorités requérantes.

En l'occurrence, il ressort effectivement du dossier de la cause que la Fondation B.\_\_\_\_\_ a été radiée le \*\*\* 2014 (pièce n° 2 du dossier du recourant). Dans ces circonstances, force est de constater que l'annexe XML-out, en tant qu'elle mentionne le code « 0 » s'agissant de dite fondation, lequel signifie qu'elle existe, est entachée d'une erreur, ce d'autant que l'AFC l'admet. Dans ces conditions, la Cour ne discerne aucun



motif de ne pas corriger l'annexe à la décision attaquée, étant entendu que le caractère vraisemblablement pertinent des renseignements implique, en bonne logique, leur nature exacte (dans une même situation, voir jugement du TAF A-5374/2020 du 2 juin 2022 consid. 5.4.2). Cette annexe doit dès lors être corrigée en remplaçant le code « 0 » par le code « 1 », lequel signifie, comme indiqué par l'autorité inférieure, que la fondation n'existe plus.

## 7.

**7.1** Au moyen de son dernier grief, le recourant avance que, dans l'hypothèse où l'AFC refuserait d'entrer en matière sur sa demande de reconsidération déposée le 24 juin 2021 – ce qui, on l'a vu, est le cas (cf. consid. 1.4.2 *supra*) – la Cour de céans devrait refuser d'accorder l'assistance administrative s'agissant de l'année 2010, dès lors que la prescription de l'impôt de solidarité sur la fortune dû au 1<sup>er</sup> janvier 2010 et de l'impôt sur le revenu en relation avec les revenus perçus durant l'année 2010 serait acquise au 14 juin 2021, de sorte qu'en statuant à une date proche du délai de prescription, le Tribunal de céans accepterait de transmettre les renseignements concernés, lesquels ne seraient plus vraisemblablement pertinents au moment de leur remise effective à l'Etat requérant.

**7.2** Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral s'est exprimé au sujet des conséquences de la survenance de la prescription sur la condition de la pertinence vraisemblable, expliquant que les renseignements sont vraisemblablement pertinents tant qu'il n'apparaît pas clairement, *au moment où la demande est formulée*, que la prescription étrangère est déjà acquise pour la période visée. La Haute Cour a également souligné que l'acquisition de la prescription en cours de procédure ne change donc rien à la pertinence vraisemblable des informations requises, à l'exception du cas où il apparaîtrait que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère en relation avec la prescription. Sous cette seule réserve, les renseignements requis remplissent la condition de la pertinence vraisemblable et il incombe à la personne concernée de soulever, le cas échéant, l'exception de la prescription dans le cadre de la procédure fiscale étrangère (arrêt du TF 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4 à 5.6 rendu en lien avec l'art. 27 de la Convention du 7 mai 1965 entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune [CDI CH-SE, RS 0.672.971.41]).

**7.3** Il découle de cette jurisprudence, transposable en l'espèce, que l'éventuelle acquisition de la prescription décennale en cours de procédure ne change rien au caractère vraisemblablement pertinent des renseignements requis, ce d'autant que le recourant ne soutient pas que la prescription ne pourrait pas être invoquée devant les autorités françaises, ou que d'autres principes élémentaires de procédure pourraient être violés par l'Etat français. Dans ces circonstances, on retiendra que la possible survenance de la prescription dans le cadre de la présente procédure n'entache pas la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par l'Etat requérant, de sorte que le grief du recourant doit être rejeté.

## **8.**

**8.1** Vu les considérants qui précèdent, le recours est très partiellement admis au sens du considérant 6.2 ci-dessus et rejeté pour le surplus. Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA). En l'occurrence, les frais de procédure s'élèvent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Au vu de l'admission très partielle du recours, il se justifie de réduire légèrement les frais à la charge du recourant. Partant, ils sont réduits d'un dixième, de sorte que celui-ci supporte les frais de procédure à concurrence d'un montant de Fr. 4'500.-, lequel est prélevé sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.-. Le solde, par Fr. 500.-, lui sera restitué une fois le présent arrêt devenu définitif et exécutoire.

**8.2** La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et 7 FITAF). Cependant, compte tenu du fait que le recourant n'a obtenu que très partiellement gain de cause, une indemnité à titre de dépens très réduite de Fr. 750.-, à charge de l'autorité inférieure, lui est allouée (art. 7 al. 2 et art. 14 al. 2 FITAF).

## **9.**

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 LTF). 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 qu'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 de l'arrêt se trouve à la page suivante.)*

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

**1.**

La demande de suspension de la procédure est devenue sans objet.

**2.**

Le recours est très partiellement admis au sens du considérant 6.2. Il est rejeté pour le surplus.

**3.**

Les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.- (cinq mille francs). Ils sont mis à la charge du recourant à hauteur de Fr. 4'500.- (quatre mille cinq cents francs) et prélevés, dans cette mesure, sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.- (cinq mille francs). Le solde de Fr. 500.- (cinq cents francs) lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**4.**

L'AFC doit verser Fr. 750.- (sept cent cinquante francs) au recourant à titre de dépens.

**5.**

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 :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Lorianne Bovey

**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)