



Cour I
A-4996/2020

Arrêt du 14 novembre 2022

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Iris Widmer, Annie Rochat Pauchard, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Alexandre Massard,
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 28 mars 2018, 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 A la demande était annexé un tableau au format Excel désignant, notamment par leur nom, les contribuables visés. Il était précisé que les personnes venant aux droits de l'une des personnes listées en cas de décès constaté en cours de procédure seraient considérées comme personnes concernées.

A.c Dans le cas présent, la demande concernait A. _____, né le [...], résidant à [...] en France, n° de compte [1] (ci-après : « personne concernée »). Les impôts concernés par la demande, sont l'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2016 et l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2010 à 2017. L'objet fiscal de la demande est le contrôle et le recouvrement des impôts. Le détenteur des renseignements mentionné dans la demande est la banque B. _____ AG (ci-après : « la banque »).

B.

B.a Dans sa demande, la DGFP exposa ce qui suit :

L'administration fiscale française procède au contrôle de la situation fiscale des personnes physiques visées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ». Toutes ces personnes sont résidentes fiscales en France sur la période concernée par la demande.

Les informations obtenues par l'administration fiscale française auprès de l'autorité judiciaire française ont révélé que ces contribuables français seraient titulaires ou bénéficiaires économiques ou disposeraient d'une procuration sur un compte bancaire auprès de la banque B. _____ AG en Suisse. Ces

comptes, dont les références figurent dans tableau en annexe « DEMANDE GENERALE » n'ont pas été déclarés auprès de l'administration française.

Dans un premier temps, l'administration fiscale française s'est assurée que ces personnes n'avaient pas procédé à la régularisation de leurs avoirs détenus à l'étranger. Aucune des personnes mentionnées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE » n'a régularisé sa situation fiscale dans ce cadre. Par ailleurs, ces contribuables n'ont pas déjà fait l'objet d'une demande d'assistance adressée à la Suisse sur ces comptes.

Ensuite, chaque contribuable a été interrogé dans le cadre de contrôles, sur la détention du compte concerné. En réponse il a été constaté que les contribuables :

- soit n'ont pas répondu (absence de réponse) ;
- soit n'ont pas reconnu l'existence du compte concerné (dénégation) ;
- soit en ont reconnu l'existence mais partiellement ou n'ont pas fourni les documents justificatifs (reconnaissance partielle ou sans fournir de justificatifs suffisants).

Les réponses des contribuables sont indiquées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ».

Ces comptes n'ont pas été déclarés auprès de l'administration fiscale française par les contribuables figurant dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ». Or, en tant que résidents fiscaux français, ces contribuables doivent déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger au cours de l'année de déclaration. La déclaration concerne tout compte ouvert, clôturé ou utilisé à l'étranger en qualité de titulaire, de bénéficiaire économique ou bénéficiaire d'une procuration. De même, ils doivent déclarer l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère ainsi que l'ensemble de leur patrimoine situé en France et à l'étranger.

Le contribuable dispose d'une simple faculté de produire la totalité des relevés des comptes financiers de toute nature et des comptes courants utilisés par lui-même et les membres de son foyer fiscal pour des opérations privées pendant la période vérifiée. Il peut choisir de ne pas coopérer, auquel cas l'Administration se trouve dans l'obligation d'exercer son droit de communication ou l'assistance administrative internationale pour obtenir ces relevés. Au cas présent, les contribuables n'ont pas usé de leur faculté de produire les relevés des comptes financiers. La présente demande vise donc à obtenir les relevés par l'assistance administrative internationale afin de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés à l'administration fiscale française. En France, la législation fiscale permet de prolonger de trois à dix ans le délai de reprise en cas de non déclaration d'avoirs détenus à l'étranger ou de revenus provenant de l'étranger.

Les renseignements ci-dessous sont nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant des impôts élundés ».

B.b Dans sa demande, la DGFP précisa également que :

En formulant la demande, l'autorité compétente requérante déclare 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.c Sur la base des faits précités, l'autorité française adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 1^{er} janvier 2017.

- a) Pour chaque compte détenu à la banque B. _____ AG et mentionné dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE », veuillez communiquer :
 - 1. Le nom du titulaire du compte ;
 - 2. La qualité du contribuable : titulaire, bénéficiaire économique ou procuré ;
 - 3. Les états de fortune au 1^{er} janvier des années 2010 à 2017 ;
 - 4. Les relevés sur la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2016, 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) ;
 - 5. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;
 - 6. En cas de clôture du compte, 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).

C.

C.a Par ordonnance du 25 mai 2018, l'AFC requit la banque de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir ainsi que les éven-

tuels autres titulaires des comptes visés, résidant à l'étranger, de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. Par courrier du 8 août 2018, la banque transmet à l'AFC les informations demandées. La banque indiqua n'avoir été en mesure de contacter ni A._____ (personne concernée) ni C._____ Ltd (personne habilitée à recourir) de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

C.b Par courrier du 3 décembre 2018, l'AFC informa la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. La notification de la décision à la personne habilitée à recourir fit l'objet d'une publication dans la feuille fédérale (ci-après : « FF ») en date du 4 décembre 2018, impartissant un délai de 10 jours pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications, respectivement pour transmettre à l'AFC une adresse actuelle en Suisse.

C.c A._____ remit ses observations à l'AFC par courrier du 10 décembre 2018 et l'informa avoir désigné un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. La personne habilitée à recourir ne se manifesta pas dans le délai imparti.

C.d Par décision finale du 24 septembre 2019 adressée à A._____, en tant que personne concernée ainsi qu'à C._____ Ltd en tant que personne habilitée à recourir, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française. Cette décision ne fut cependant envoyée par l'AFC que le 7 septembre 2020 et notifiée à son destinataire le lendemain, soit le 8 septembre 2020 (cf. pièce AFC n° 25), par envoi à l'adresse de domiciliation indiquée par l'intéressé auprès de son frère, Monsieur D._____ à [...].

D.

D.a Par acte du 7 octobre 2020, A._____ (ci-après : « le recourant ») a déposé, par l'entremise de son conseil, Maître Alexandre Massard, un recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 24 septembre 2019. Le recours conclut principalement à ce que la nullité de la décision entreprise soit constatée. Le recourant conclut subsidiairement à l'annulation de la décision du 24 septembre 2019 et à ce que toutes les données et mentions relatives à Monsieur E._____ et C._____ Ltd soit écartées du dossier, notamment les renseignements au sujet des comptes n° [2] et n° [3].

D.b Par réponse du 25 novembre 2020, l'AFC a conclu au rejet du recours.

D.c Par réplique du 19 février 2021, le recourant a indiqué n'avoir toujours pas eu accès au dossier complet et a réitéré les conclusions préalablement émises dans son recours du 7 octobre 2020. Par ordonnance du 30 mars 2021, le TAF a donné suite à la demande du recourant quant à la consultation de l'entier du dossier et l'a invité à compléter sa réplique jusqu'au 26 avril 2021. Par écriture du 26 avril 2021, le recourant a réitéré son maintien de l'intégralité des conclusions prises dans son recours du 7 octobre 2020.

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^{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). Déposée le 28 mars 2018, 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).

Cela étant précisé, sous réserve de ce qui sera dit au consid. 4.2.1 ci-après, 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 ; 121 V 204 consid. 6c).

2.3 En l'occurrence, le recourant considère que la décision entreprise ne serait pas valable sur le plan formel et que sa nullité doit être ici constatée. A l'appui de son grief, le recourant soulève que la décision finale du 24 septembre 2019, notifiée le 7 octobre 2020, ne respecterait ni la forme écrite – en l'absence de signature – ni la composition de l'autorité qui l'a rendue en raison de sa notification différée. La décision entreprise serait en ce sens entachée d'un vice et de nullité (cf. point D. I. ch. 1 et 2 du recours).

Dans ce cadre, et après avoir exposé les éléments de droit et jurisprudentiels pertinents (cf. consid. 2.4), la Cour examinera si la décision devait en l'espèce être signée ou pas (cf. consid. 2.5). Le Tribunal se penchera ensuite sur la question de savoir si, comme l'affirme le recourant, l'écart temporel entre la date de prise de la décision et la date de sa notification aurait un « impact sur l'appréciation de la composition de l'autorité » (cf. consid. 2.6).

2.4

2.4.1 La notion de décision présente deux acceptions, l'une matérielle et l'autre formelle (cf. arrêt du TAF A-6219/2020 du 31 mai 2021 consid. 3.1 ; C-1740/2012 du 19 juin 2017 consid. 3.2 ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif II, 3^{ème} éd., 2011, ch. 2.2.8.1).

Matériellement, en procédure administrative fédérale, la décision est définie par l'art. 5 al. 1 PA selon lequel sont considérées comme décisions les mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce, fondées sur le droit public fédéral et ayant pour objet de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations (let. a), de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations (let. b), et de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations (cf. arrêts du TAF A-6219/2020 du 31 mai 2021 consid. 3.1 ; A-2983/2019 du 15 décembre 2020 consid. 3.1 ; voir aussi art. 25 PA; JÉRÔME CANDRIAN, Introduction à la procédure administrative fédérale, 2013, ch. 28 p. 20).

Les exigences formelles d'une décision sont régies par les art. 34 PA et ss. Les décisions doivent notamment revêtir la forme écrite, être désignées comme telles, être motivées et doivent indiquer les voies de droit (art. 34 et ss, 61 al. 2 et 3 PA ; cf. ATF 131 V 483 consid. 2.3 ; ATF 108 V 232, consid. 2b [octroi d'une prestation en matière d'invalidité ; la forme écrite suffit car l'autorité qui rend la décision est reconnaissable] ; ATAF 2009/43 consid. 1.1.4; arrêts du TAF A-2983/2019 du 15 décembre 2020 consid. 3.1 ; C-1740/2012 du 19 juin 2017 consid. 3.2 ; C-1410/2013 du 23 février 2015 consid. 1.2.1 ; JÉRÔME CANDRIAN, op. cit., ch. 29 p. 20 ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, op. cit., ch. 2.2.8.2). A teneur de texte, la PA d'une manière générale et l'art. 35 de cette loi en particulier ne requièrent qu'une décision soit signée pour être formellement valable.

En outre, lorsqu'il s'agit de qualifier un acte de décision, le respect des exigences formelles prévues par l'art. 35 PA n'est pas décisif. Est déterminant le fait que l'acte visé respecte – quelle que soit la volonté des parties en présence – les conditions matérielles de l'art. 5 PA (interprétation objective). En d'autres termes, il n'importe pas, en soi, que l'acte administratif en cause soit désigné comme une décision par l'autorité ou qu'il remplisse les conditions formelles d'une décision, dans la mesure où les conditions matérielles posées par l'art. 5 al. 1 PA à la définition d'une décision sont remplies et reconnaissables. Le respect des exigences de forme prévues par l'art. 35 al. 1 PA est ainsi une conséquence et non pas une condition de la qualification d'un acte comme décision (cf. ATF 139 V 143 consid. 1.2 ; 139 V 72 consid. 2.2.1; 135 II 38 consid. 4.3 et 4.4 ; ATAF 2016/28 consid. 1.4.1 ; 2016/17 consid. 4.3.1 ; 2015/15 consid. 2.1.2.1 ; 2010/53 consid. 1.2 ; arrêts du TAF A-2983/2019 du 15 décembre 2020 consid. 3.2 ; A-2983/2019 du 15 décembre 2020 consid. 3.1 ; A-2901/2019 du 2 avril 2020 consid. 2.1 ; GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwal-

tungsrecht, 8^e éd., 2020, ch. 872, FELIX UHLMANN, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2^e éd., 2016 [ci-après cité : Praxiskommentar VwVG], n° 132 ad art. 5).

2.4.2 Pour ce qui est de l'obligation d'une signature manuscrite comme condition de validité d'une décision, seule une disposition de la loi de procédure administrative applicable à l'autorité en cause est propre à la fonder. Il n'existe ainsi pas de droit général pour un administré à obtenir une décision signée. Tant que le droit applicable n'exige pas expressément une signature, celle-ci ne constitue donc pas une condition de validité d'une décision (cf. ATF 131 V 483 consid. 2.3 ; arrêts du TAF C-1346/2010 du 14 janvier 2011 consid. 3.2 ; C-2492/2008 du 31 août 2009 consid. 3.3.4 ; LORENZ KNEUBÜHLER/RAMONA PEDRETTI in : Auer/Müller/Schindler [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [ci-après : cité Kommentar VwVG], 2019, n° 10 ad art. 34 et les références citées ; FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHILLING-SCHWANK, Praxiskommentar VwVG, n° 8 ad. art. 34 et les références citées).

A cet égard, si la PA prévoit explicitement que les décisions doivent revêtir la forme écrite (cf. art. 34 al. 1 et 61 al. 2 PA), il n'est nulle part fait mention que cette forme comporterait obligatoirement une signature manuscrite. L'absence d'exigence explicite du législateur quant à la signature des décisions dans la procédure administrative fédérale ne saurait en outre être qualifiée de lacune. En effet, la PA prévoit expressément que le mémoire de recours doit, lui, contenir la signature du recourant ou de son mandataire (art. 52 al. 1 PA), prévoyant ainsi explicitement la signature comme exigence formelle de validité. Une telle exigence est également expressément prévue par exemple pour les arrêts rendus par le TAF (art. 35 RTAF ; cf. ATF 131 V 483 consid. 2.3 ; arrêt du TAF C-1346/2010 du 14 janvier 2011 consid. 3.2). Au contraire, le législateur n'a pas prévu une telle exigence pour les décisions rendues en procédure administrative fédérale. La doctrine est certes divisée sur la question des exigences en ce qui concerne la signature des décisions et sur ses conséquences en cas de défaut. Toutefois, des considérations d'ordre pratique semble souvent l'emporter dans les situations problématiques (LORENZ KNEUBÜHLER/RAMONA PEDRETTI, Kommentar VwVG, n° 10 ad art. 34 ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, op. cit., ch. 2.2.8.2).

2.4.3 L'exigence de signature manuscrite peut cependant découler de la loi de procédure administrative applicable ou de la réglementation interne

de l'entité administrative qui rend une décision (cf. par exemple le Règlement 20 de l'Administration fédérale des douanes, Mai 2019, ch. 4.3 exigeant une signature manuscrite, sauf s'il s'agit d'une décision automatique ; voir également l'arrêt du TF 2C_1014/2012 du 13 novembre 2013 concernant l'Administration fédérale des douanes).

La *ratio legis* d'une telle exigence, lorsqu'elle existe, est avant tout de confirmer, pour des motifs de sécurité juridique, la conformité formelle et matérielle des actes destinés aux parties avec la décision rendue. La signature d'un jugement a ainsi pour fonction d'attester que l'acte notifié correspond à la volonté véritable du ou des signataires, respectivement de garantir l'authenticité de la décision (art. 35 du règlement du 17 avril 2008 du Tribunal administratif fédéral [RTAF, RS 173.320.1] ; cf. ATF 131 V 483 consid. 2.3.3 ; arrêt du TAF C-1061/2014 du 20 juin 2014 p. 3 ; MADELEINE CAMPRUBI, Kommentar VwVG, n° 16, 26 et ss, ad art. 61 ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, op. cit., ch. 2.2.8.2 ; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2^e éd., 2015, p. 282). Est également déterminant, le fait que l'autorité qui rend une décision soit reconnaissable respectivement identifiable pour l'administré (cf. ATF 108 V 232 consid. 2b ; arrêts du TAF A-6219/2020 du 31 mai 2021 consid. 3.3 et réf. cit. ; pour les conséquences sur la décision viciée, cf. ATF 138 II 501 [cas d'un retrait provisoire du permis de conduire où une signature faisait défaut mais la décision n'était pas nulle pour autant, notamment pour des considérations de sécurité routière] ; LORENZ KNEUBÜHLER/RAMONA PEDRETTI, Kommentar VwVG, n° 10 ad. art. 34).

La jurisprudence a par ailleurs considérablement relativisé la portée de l'exigence d'une signature manuscrite, même lorsque la procédure applicable l'exige formellement, dans le domaine de l'*administration de masse*. La signature ne constitue ainsi en règle générale pas une condition de validité dans le cas des décisions rendues en grand nombre. Au contraire, une autorité administrative doit avoir la possibilité d'utiliser des formulaires imprimés voire d'émettre des décisions par voie électronique pour des motifs de simplification, de célérité et d'économie (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.2.2 ; 105 V 248 consid. 4b ; 96 V 13 consid. 4b ; arrêts du TF 9C_597/2014 du 10 décembre 2014 consid. 4.3 ; 5P.178/2003 du 2 juin 2003 consid. 3.3).

2.5

2.5.1 Dans le cas d'espèce, la décision entreprise n'est pas signée. Elle le précise même de manière expresse et les noms de Monsieur F. _____,

juriste, et celui de G. _____, spécialiste en assistance administrative figurent au pied de la décision. La lettre d'accompagnement, pour sa part, est signée et porte les noms et signatures de deux autres personnes, à savoir H. _____, juriste, et I. _____, spécialiste en assistance administrative. A cet égard, le recourant avance que la signature permettrait de s'assurer qu'il s'agit bien d'une décision et non d'un projet interne. La signature permettrait également selon lui de s'assurer qu'elle est bien l'expression de la volonté de l'autorité, régulièrement composée. Le recourant poursuit en exposant que l'absence de signature en matière d'assistance administrative serait « d'autant moins acceptable que de telles décisions ne sont pas rendues en masse, de manière automatique ». Leur signature manuelle ne représenterait ainsi pas une charge de travail démesurée. Le fait que la lettre d'accompagnement soit signée ne guérirait, de l'avis du recourant, pas le vice ce d'autant plus que les signataires ne sont pas les mêmes et que le rôle des seconds n'était pas de ratifier une décision, mais bien de se contenter de l'expédier.

2.5.2 Il sied de rejeter ce grief quant à la validité formelle de la décision précitée pour les motifs qui suivent.

En premier lieu, il convient de rappeler que la procédure devant l'autorité inférieure est soumise à la PA, sous réserve de l'application de la LAAF ; or, aucune de ces deux lois ne prévoit que les décisions finales de l'AFC doivent être signées en matière d'assistance administrative. En effet, dans la procédure applicable à la décision en l'espèce attaquée, rendue par l'Administration fédérale des contributions, spécifiquement le Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI), la LAAF, applicable à titre spécial, ne contient aucune disposition concernant d'éventuelles exigences de forme (y compris de signature) des décisions finales, respectivement du contenu de ces dernières. L'art. 14 al. 1 LAAF prévoit une notification de la décision à chaque personne habilitée à recourir, qui doit préciser « l'étendue des renseignements à transmettre ». Cette loi ne prévoit cela étant en aucune manière une exigence de signature manuscrite pour les décisions rendues lorsqu'elle est applicable. Par conséquent, comme la Cour de céans l'a exposé (cf. consid. 2.4.2 et 2.4.3 ci-avant), tant que le droit applicable n'exige pas expressément une signature, celle-ci ne constitue pas une condition de validité d'une décision.

Par ailleurs, il était aisément reconnaissable pour le recourant que la décision finale du 24 septembre 2019 émanait de l'autorité inférieure qui est la seule autorité compétente sur le plan fédéral s'agissant des procédures d'assistance administrative en matière fiscale. En outre, le recourant était

informé de la procédure devant l'autorité inférieure, ayant pris part à celle-ci (cf. consid. C.c ci-avant). Le recourant savait ainsi que l'autorité inférieure allait rendre une décision à son encontre, de sorte que l'absence de signature ne remet en cause ni la validité formelle de la décision 24 septembre 2019 ni la sécurité du droit. De surcroît, le courrier d'accompagnement de la décision entreprise, signé de manière manuscrite, suffit à écarter l'argument du recourant selon lequel la décision entreprise pourrait ne pas être une décision en tant que telle mais un simple « projet interne ».

Quoi qu'il en soit, dès lors que le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale peut être qualifié de domaine où des décisions sont rendues en grand nombre (*Massengeschäft*), une éventuelle exigence de signature devrait de toute façon être relativisée. En effet, il ne fait aucun doute que les procédures d'assistance administrative avec la France, faisant suite à la demande des autorités compétentes françaises du 28 mars 2018, peuvent être qualifiées de décisions à rendre en grand nombre, respectivement de décisions de masse. Ainsi pour ce motif également, la Cour de céans retient que la décision finale litigieuse de l'autorité inférieure ne doit pas contenir de signature pour être valable.

2.5.3 Au vu de ce qui précède, il sied de retenir que la décision du 24 septembre 2019 ne devait pas être signée pour qu'elle soit considérée comme formellement et matériellement valable.

2.6

2.6.1 Concernant l'écart temporel entre le prononcé de la décision entreprise le 24 septembre 2019 et sa notification le 8 septembre 2020, le recourant soutient en substance que le différé temporel « aurait un impact sur l'appréciation de la composition de l'autorité ». Selon lui, il ne serait ainsi pas certain que les personnes dont les noms figurent au pied de la décision étaient habilitées à engager l'autorité au moment où la décision a été prise, au moment où la décision a été expédiée ni au moment où la décision a été reçue. Le recourant poursuit en arguant que le fait d'expédier une décision non signée, un an après l'avoir prise, compromet gravement le droit du justiciable à un procès équitable. A cet égard, il soutient que la vérification et la contestation de la composition de l'autorité s'en trouvent compliquées. Plus généralement, il serait douteux qu'une décision puisse être notifiée un an après son prononcé. Sur cette base, il y aurait lieu de constater la nullité de la décision entreprise.

2.6.2 S'agissant du contexte factuel ayant conduit au différé temporel dont il est question ici, l'autorité inférieure explique dans sa réponse que le détenteur des renseignements, soit la banque B. _____ AG, a requis les 8 août et 8 octobre 2018 la qualité de partie pour elle-même et qu'une procédure judiciaire en a résulté.

Ainsi, par décision du 3 janvier 2019, l'AFC a rejeté la demande de la qualité de partie du détenteur de renseignements. Par arrêt du 12 avril 2019, le TAF a confirmé la décision de l'AFC du 3 janvier 2019 et rejeté le recours du détenteur de renseignements (cf. arrêt du TAF A-630/2016 du 12 avril 2019). Celui-ci a alors déposé contre cet arrêt un recours au Tribunal fédéral le 3 mai 2019. Par arrêt 2C_417/2019 du 13 juillet 2020, notifié le 4 août 2020 à l'AFC, le Tribunal fédéral a rejeté le recours déposé par le détenteur de renseignements et a confirmé l'arrêt du TAF précité. Dans l'attente de l'arrêt du Tribunal fédéral, l'AFC explique qu'elle n'a pas poursuivi le traitement des procédures concernées par la demande des autorités compétentes françaises étant donné que la qualité de partie du détenteur des renseignements était incertaine pendant la durée de la procédure judiciaire. L'AFC expose avoir repris le traitement de ces procédures une fois les considérants de cet arrêt connus, par l'envoi des décisions finales et notamment la décision finale ici litigieuse. A toutes fins utiles, l'autorité inférieure précise que l'affaire relative à la qualité de partie de la banque B. _____ AG concerne une tierce personne. Au surplus, l'AFC indique encore que le corps décisionnaire de la décision finale du 24 septembre 2020 était composé de personnes habilitées à engager l'AFC au moment du prononcé de la décision finale et que ces personnes sont à ce jour toujours habilitées à l'engager.

2.6.3 A cet égard, la Cour constate que, s'il est certes regrettable qu'il se soit écoulé 11 mois et 2 semaines entre le prononcé de la décision finale ici entreprise et sa notification au recourant, ce laps de temps n'est pas de nature à emporter la nullité de la décision litigieuse.

En effet, il s'agit ici de distinguer entre les conditions de validité formelle d'une décision (cf. consid. 2.4 ci-avant) et le moment à partir duquel une décision formellement valable commence à déployer ses effets. Ainsi, si au moment de son prononcé, les conditions de sa validité formelle sont respectées, une décision est valable. Cela dit, dite décision ne pourra déployer ses effets tant qu'elle n'aura pas été valablement notifiée à son destinataire et qu'elle n'est pas entrée en force de chose décidée. En d'autres termes, une notification différée, même de 50 semaines par rapport au prononcé,

n'a aucune incidence sur la validité formelle de la décision du moment qu'elle n'emporte aucun préjudice pour son destinataire.

En l'occurrence, comme exposé ci-avant (cf. consid. 2.4 et 2.5), les conditions de validité formelle de la décision litigieuse étaient remplies au moment de son prononcé et le sont par ailleurs encore à ce jour. En outre, le Tribunal constate que dans la mesure où le recourant a pu interjeter recours en temps utile et a ainsi pu préserver ses droits, il ne saurait être admis que la notification différée ait pu lui causer un quelconque préjudice. En outre et par surabondance, dans le présent contexte, la notification retardée de la décision finale du 24 septembre 2019 est justifiée par la procédure relative à la qualité de partie de la banque B. _____ AG. Partant, il ne saurait être question d'une quelconque nullité de la décision finale du 24 septembre 2019 en raison d'un prétendu vice de forme ou de la composition de l'autorité.

3.

3.1

3.1.1 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^{er} 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).

3.1.2 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 du 3 août 2020 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^{er} 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^{er} 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^{er} février 2013 (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.3 ss et 5.6).

3.2 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).

3.3

3.3.1 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 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1).

3.3.2 Une demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 ; A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3 et A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les

intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements.

Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3 et 139 II 404 consid. 1.1), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 143 II 506 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 4.6.1 et 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissaient par pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (arrêts du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 et 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3).

3.4 Dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 et 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes concernées et habilitées à recourir doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt.

S'agissant du droit d'être entendu des tiers, la jurisprudence précise que selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC n'a pas à informer de l'existence d'une procédure d'assistance administrative toutes les personnes qui pourraient avoir qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF. Selon le Tribunal

fédéral, l'AFC n'a l'obligation d'informer un tiers de l'existence d'une procédure que si sa qualité de partie ressort de manière évidente du dossier ; le seul fait que le nom de ce tiers apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit à cet égard pas (ATF 146 I 172 consid. 7.2 et 7.4 ; arrêt du TF 2C_825/2019 du 21 décembre 2021 [destiné à la publication] consid. 3.2). L'AFC dispose pour ce faire d'une marge d'appréciation de laquelle il découle qu'en cas d'erreur, il y a, en principe, lieu d'annuler la décision attaquée et non pas de la déclarer nulle (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.6).

De surcroît, bien que la jurisprudence du Tribunal fédéral, d'une manière générale, rejette dorénavant la théorie dite du « tri des griefs », consistant à ne retenir, pour une partie recourante, que les griefs qui la concernent personnellement à l'exclusion des autres arguments juridiques (ATF 137 II 30 consid. 2.2.3), il n'en reste pas moins qu'elle continue à exiger de cette partie que son grief soit susceptible d'avoir une incidence pratique sur sa situation de fait ou de droit (cf. également ATF 141 II 50 consid. 2, 139 II 499 consid. 2.2) pour être recevable. En outre, la jurisprudence de la même instance rappelle, dans le domaine de l'assistance fiscale internationale, qu'une partie recourante ne peut que soulever des griefs la concernant et n'est pas légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (cf. ATF 147 II 116 consid. 6.2, 143 II 506 consid. 5.1, 139 II 404 consid. 11.1 ; cf. également arrêt du TAF A-1023/2020 du 9 juillet 2021 consid. 5.6). A cela s'ajoute qu'en matière d'assistance administrative, le principe de diligence s'oppose à ce que la mise en œuvre des garanties procédurales en droit interne ait un effet dilatoire sur la procédure d'assistance administrative internationale et entrave de manière disproportionnée sa mise en application (cf. ATF 146 I 172 consid. 6.2, 145 II 119 consid. 3.3).

3.5

3.5.1 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).

3.5.2 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).

3.6 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 Cst.), 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).

3.7 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).

3.8

3.8.1 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).

3.8.2 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 (arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

4.

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 4.1 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par le recourant (cf. consid. 4.2 ci-après).

4.1 Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom du recourant, sa date de naissance ainsi que son adresse en France (ch. 4 de la demande et Annexe) ; la période visée par la demande (ch. 7), soit les années 2010 à 2017 ; la description des renseignements demandés (ch. 10) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 7 et 8), soit l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune (ch. 7) ainsi que le nom de la banque détentrice des documents demandés (ch. 5). La demande remplit dès lors toutes les conditions de forme prévues par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

4.2

4.2.1 Pour ce qui est des conditions de fond, le recourant conteste en premier lieu la transmission d'informations relatives à son ami, Monsieur E. _____. Le recourant estime que cette personne n'aurait pas été consultée par l'AFC à propos de la présente procédure. Il reproche aussi aux autorités compétentes françaises de récupérer les données relatives à plusieurs personnes en n'en ciblant qu'une seule. Par ailleurs, la période concernée serait totalement disproportionnée, de sorte qu'aucun renseignement relatif au compte n° [2] dont est titulaire Monsieur E. _____ ne devrait être transmis aux autorités compétentes françaises (cf. point D. II. ch. 1 du recours).

A cet égard, Monsieur E. _____ n'étant pas partie à la présente procédure, il sied d'emblée de relever qu'à défaut de procuration justifiant de pouvoirs de représentation à son égard, les griefs soulevés par le recourant au sujet de cette personne devraient déjà à ce stade être considérés comme irrecevables (cf. consid. 3.4 ci-avant). Cela vaut à plus forte raison que, comme l'autorité inférieure l'expose dans sa réponse, E. _____ a signé le 27 août une déclaration de consentement à la procédure simplifiée prévue par l'article 16 LAAF (cf. pièce AFC n° 14). Or, ce consentement est irrévocable (cf. art. 16 al. 1 LAAF) et cette personne ne dispose dès lors plus de la qualité de partie à la présente procédure.

Par surabondance, il est rappelé que la demande d'assistance administrative du 28 mars 2018 vise à obtenir des renseignements non seulement des personnes identifiées comme contribuables, mais aussi des renseignements au sujet de personnes qui ne revêtent pas cette qualité : soit qu'elles soient (co-) titulaires de comptes dont les personnes identifiées comme contribuables sont titulaires, ayants droit économiques ou procurées, soit qu'elles soient ayants droit économiques de comptes dont les personnes identifiées comme contribuables sont titulaires, ayants droit

économiques ou procurés, soit qu'elles apparaissent dans la liste des transactions relatives à ces comptes (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). Dès lors que ces renseignements sont vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale du recourant et que les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées ne prévalent pas sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements, le grief du recourant selon lequel « l'autorité française récupère les données de plusieurs personnes en n'en ciblant qu'une » est infondé.

S'agissant de la période visée critiquée par le recourant, il ressort de la demande que les renseignements et documents demandés par la DGFP concernent la période 2010 à 2016 pour ce qui est de l'impôt sur le revenu et la période 2010 à 2017 pour ce qui est de l'impôt de solidarité sur la fortune. Or, la période visée par la demande tombe dans le champ d'application temporel de la CDI CH-FR dans sa version actuelle, introduite par l'article 7 de l'avenant à la CDI CH-FR signé le 27 août 2009 (cf. consid. 3.1 ci-avant). En effet, selon l'art. 11 par. 3 de l'avenant du 27 août 2009, ce dernier est applicable aux demandes de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit immédiatement sa date de signature, soit à compter du 1^{er} janvier 2010. La demande, en tant qu'elle porte sur les années 2010 à 2017, est admissible dès lors qu'elle ne constitue pas une demande groupée (cf. consid. 3.1.2 in fine ci-avant). Il découle de ce qui précède que le grief de recourant doit être rejeté.

4.2.2 Dans un second grief, le recourant assure que la société offshore C._____ Ltd, sise dans les Îles Vierges Britannique et à qui l'autorité inférieure a attribué la qualité de personne habilitée à recourir, aurait en réalité été radiée en 2007. Il serait dès lors lieu de constater que cette société a cessé d'exister avant le début de la période couverte par la demande d'assistance administrative du 28 mars 2018. Sur cette base, selon le recourant, aucun renseignement relatif au compte n° [3] dont est titulaire C._____ Ltd ne saurait être transmis aux autorités compétentes françaises (cf. point D. II. ch. 2 du recours).

En l'occurrence, il sera premièrement constaté que le recourant n'apporte ici aucune preuve, tel que par exemple un certificat du registre du commerce étranger, soutenant son affirmation selon laquelle la société offshore C._____ Ltd aurait été radiée. Il ne saurait donc, sur la base d'une simple allégation, être retenu ici que cette entité aurait été inexistante lors de la notification de la décision la concernant. A cet égard, la pratique de l'auto-

rité inférieure qui, comme en l'espèce, en cas de doute sur la situation juridique d'une société étrangère, lui accorde la qualité de partie n'est en rien critiquable pour des motifs évidents d'efficacité et de célérité de la procédure. Ceci est d'autant plus vrai comme en l'espèce dans un domaine de *l'administration de masse*.

Ensuite, le dossier révèle que le détenteur des renseignements a indiqué, ne pas avoir été en mesure de contacter la personne habilitée à recourir (cf. consid. C.a ci-avant). La notification de la personne habilitée à recourir a fait l'objet d'une publication dans la Feuille fédérale le 4 décembre 2018, impartissant un délai de 10 jours pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications, respectivement pour transmettre à l'AFC une adresse actuelle en Suisse. A cet égard, il sied de rappeler que la personne habilitée à recourir ne s'est pas manifestée dans le délai imparti (cf. consid. E de la décision entreprise). Par la suite, la décision finale du 24 septembre 2019 relative à la personne habilitée à recourir a été notifiée par publication dans la Feuille fédérale du 8 septembre 2020 (cf. pièce AFC n° 23). Celle-ci n'a pas fait l'objet d'un recours et est entrée en force. Il sied donc ici de constater que l'autorité inférieure considère à juste titre dans sa réponse que les arguments du recourant concernant la personne habilitée à recourir se situent en dehors de l'objet du présent litige. En effet, ils auraient dû être soulevés par recours séparé contre la décision notifiée par publication dans la Feuille fédérale du 8 septembre 2020, procuration à l'appui.

Partant, le grief du recourant concernant la personne habilitée à recourir doit être rejeté.

4.2.3 Dans un troisième grief, le recourant fait valoir que la transmission des informations telle que prévue serait contraire au droit suisse, qu'il ne devrait pas être entré en matière sur la demande dès lors qu'elle viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse selon l'art. 7 let. c LAAF. Le recourant argue également que la demande litigieuse ne serait pas une demande groupée.

Le recourant appuie son propos en avançant que le seul point commun entre les personnes figurant dans le tableau annexé à la demande du 28 mars 2018 serait la banque B. _____ AG, ce qui l'amène à s'interroger sur la provenance des données déjà en possession des autorités françaises. Selon lui, les autorités compétentes françaises ne sauraient en

avoir pris connaissance par le biais de l'échange automatique de renseignements étant donné qu'en pareil cas, les banques et les assureurs-vie transmettent les données à l'AFC qui, elle seule, transmet les données à l'administration fiscale étrangère. Le point de référence serait alors le numéro de contribuable et non l'institution financière. Le recourant poursuit en ajoutant que les autorités compétentes françaises ne sauraient non plus se prévaloir d'éventuelles enquêtes hors de Suisse portant sur les activités de B. _____ AG. En effet, il serait un citoyen suisse et aurait ouvert son compte bancaire auprès de la banque J. _____, à Yverdon. Il y serait resté jusqu'en 1991, date du rachat de cette banque. Son compte aurait ensuite été géré par la banque B. _____ à Neuchâtel, avant d'être transféré à Bâle en raison d'un remaniement interne. Le recourant explique encore ne jamais être passé par les antennes ou filiales étrangères de cette banque. Son dossier ne saurait dès lors avoir voyagé de manière légale hors de Suisse. Il serait ainsi impossible qu'il ait été, notamment, concerné par les perquisitions menées dans le courant de l'année 2017 au sein de l'agence [de la banque] B. _____ à Paris. Or, selon le recourant, le fait qu'il y ait une « demande générale », centrée sur une seule banque et portant sur plusieurs prétendus contribuables, impliquerait que les informations soient parvenues aux autorités compétentes françaises par un biais douteux. Le recourant rapporte encore que le gestionnaire de son compte, employé par la banque B. _____, l'aurait menacé, en 2014, de le dénoncer aux autorités françaises s'il ne bouclait pas son compte dans les plus brefs délais. Il aurait par la suite mis sa menace à exécution en livrant différents comptes et noms dont il avait la charge. Ces comptes et noms se retrouveraient aujourd'hui dans le tableau Excel annexé à la demande du 28 mars 2018.

A cet égard, la Cour constate premièrement que si certes, la demande porte sur un grand nombre de personnes qui seraient toutes concernées par le même type de situation, il ne s'agit toutefois pas là d'une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF, mais bien d'une série de demandes individuelles semblables. En effet, les noms des personnes concernées sont connus. Il ne s'agit dès lors pas pour l'autorité suisse d'identifier des personnes sur la base d'un comportement déterminé. Ensuite, il est certes vrai que l'art. 7 let. c LAAF prévoit qu'il n'est pas entré en matière lorsque la demande 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. Certes encore, la CDI CH-FR consacre à son art. 28 par. 3 let. b le principe selon lequel un Etat contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de

celle de l'autre Etat contractant. Cela étant, la bonne foi est toujours présumée dans les relations internationales (cf. consid. 3.5.2 ci-avant) et le recourant n'apporte aucun élément établi et concret susceptible de renverser cette présomption. En effet, il ne suffit pas de faire des suppositions pour considérer que la demande est contraire à la bonne foi ou qu'elle se fonde sur des données volées. Ainsi, le grief s'avère infondé.

A toutes fins utiles, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que, dans la mesure où l'Etat requérant n'a pas fourni de garantie sur l'origine des données en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 143 II 224), le fait de fonder une demande d'assistance sur des données volées, soit des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens très restrictif que lui a donné la jurisprudence (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.1), ne constitue pas en soi une violation du principe de la bonne foi reconnue en droit international public (cf. arrêts du TAF A-3665/2020 consid. 5.5, confirmé par le TF 2C_893/2021 du 11 novembre 2021; A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.2, confirmé par le TF dans l'arrêt 2C_88/2018 du 7 décembre 2018).

4.2.4 Dans un dernier grief, le recourant soulève que l'autorité intimée aurait à tort admis le respect par l'autorité requérante française du principe de subsidiarité.

Selon le recourant, la déclaration générale des autorités compétentes françaises – selon laquelle chaque contribuable a été interrogé dans le cadre de contrôles, sur la détention du compte concerné et qu'il a été constaté que les contribuables soit n'ont pas répondu ; soit n'ont pas reconnu l'existence du compte concerné ; soit en ont reconnu l'existence mais partiellement ou n'ont pas fourni les documents justificatifs (cf. consid. B.a ci-dessus) – ne permettrait pas de savoir quel est le comportement adopté par le recourant, ni même si dites autorités compétentes estiment effectivement que ce dernier a adopté un comportement critiquable. Cette description générale serait ainsi propre à recouvrir tout comportement, du plus collaboratif jusqu'au plus réticent et ne permettrait pas d'apprécier le respect ou non du principe de subsidiarité dans le cas concret et spécifique du recourant. Le recourant considère ainsi que pour démontrer le respect du principe de subsidiarité, l'autorité requérante ne saurait se contenter d'émettre une demande générale visant plusieurs personnes et dresser, séparément, un catalogue des comportements critiquables. Elle devrait au contraire se livrer à une triple démonstration en ce sens qu'elle devrait premièrement viser une personne déterminée, deuxièmement décrire un comportement

critiquable et troisièmement dire que la personne déterminée a effectivement adopté le comportement critiquable. Le recourant considère en outre que le ton « presque hésitant » de l'autorité intimée à cet égard (cf. décision entreprise, p. 18 : « le fait que l'un des comptes visés ait éventuellement été déclaré aux autorités française [...] ») démontrerait, que la demande des autorités compétentes françaises ne permet pas d'établir le respect du principe de subsidiarité.

A cet égard, la Cour relève que bien que la demande d'assistance soit soumise au respect du principe de subsidiarité (cf. consid. 3.8 ci-avant) qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne, cela n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. consid. 3.8.2 ci-avant). Il est en outre admis que – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – la déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats, qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne. En l'occurrence, la demande des autorités françaises contient la mention expresse du respect de cette condition. L'autorité inférieure était ainsi fondée à considérer que le principe de subsidiarité est respecté dans la présente procédure. Aussi, le recourant n'apporte ici aucune pièce provenant des autorités fiscales françaises démontrant que le compte visé a bien fait l'objet d'une décision de taxation. Au contraire, il peut en être déduit que sa situation fiscale n'a pas été traitée de manière définitive et qu'elle pourrait éventuellement faire l'objet d'une révision, cas échéant, une fois que les informations requises dans la présente demande d'assistance administrative auront été transmises. Il y a donc lieu d'admettre que les renseignements que l'AFC envisage de transmettre sont de nature à clarifier la situation, c'est-à-dire confirmer ou infirmer les soupçons de l'Etat requérant, et permettront à celui-ci d'examiner, grâce à la procédure d'assistance, la situation en toute connaissance de cause.

En outre, le recourant ne saurait être suivi en tant qu'il affirme que l'argument selon lequel les documents transmis par la Suisse dans le cadre de l'assistance administrative auraient une plus grande valeur probatoire que ceux transmis par le contribuable visé serait « dangereux » en ce qu'il inciterait l'autorité requérante à mettre systématiquement en doute les déclarations et documents des contribuables. En effet, confronté à un contribuable soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement la totalité de ses avoirs détenus directement ou indirectement à l'étranger, l'Etat requérant

n'a guère de solution interne pour s'assurer des informations permettant une correcte taxation. Il faut dès lors que dit Etat requérant puisse obtenir précisément la même information par lui-même et que cette information bénéficie du même degré de valeur probatoire (cf. arrêt TAF A-1015/2015 du 18 août 2016 consid. 8).

Enfin, le recourant argue que les autorités compétentes françaises se livreraient ici à une pêche aux renseignements prohibée et ceci « sans pour autant affirmer qu'elles ont fait tout leur possible dans chaque cas individuel ». A cet égard, le Tribunal rappelle d'abord que l'autorité requérante a demandé la transmission d'informations afin de pouvoir vérifier le revenu et la fortune au niveau mondial de la personne concernée par la demande en vue d'effectuer une correcte taxation sur son territoire de cette personne qu'elle considère comme un résident. Pour ce faire, elle a spécifiquement demandé de pouvoir connaître les renseignements demandés au chiffre 10 de sa demande et retranscrits au consid. B.c ci-dessus. Or, le Tribunal constate qu'il existe indéniablement un rapport entre l'état de fait décrit dans la demande et les documents requis. Ensuite, il observe que les informations demandées sont propres à permettre l'imposition en France de la personne concernée puisqu'elles permettent de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés à l'administration fiscale française. Au demeurant, les renseignements à transmettre sont vraisemblablement pertinents en vue de la procédure de taxation du recourant. Ils doivent en effet permettre d'établir les différentes sources de ses revenus et si ceux-ci peuvent ou non être imposés dans l'Etat requis en vertu de sa législation. Par conséquent, la requête des autorités compétentes françaises ne saurait constituer une pêche aux renseignements proscrite. La transmission de ces renseignements est donc conforme au principe de proportionnalité (cf. consid. 3.6 ci-avant).

Le grief du recourant n'est ainsi pas fondé et doit donc être rejeté.

4.3 Par surabondance de moyens, il est précisé que les personnes dont l'identité apparaît dans la documentation bancaire sont protégées par le principe de spécialité qui 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. consid. 3.6 ci-avant ; art. 28 par. 2 CDI-FR ; ATF 142 II 13 consid. 3.4 et 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). La Cour de céans observe d'ailleurs qu'au ch. 5 du dispositif de la décision finale notifiée au recourant, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité française au respect dudit principe (« d'informer la

DGFP que les renseignements transmis sont soumis dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR). »). Il n'est toutefois pas mentionné dans le dispositif que les informations transmises ne pourront être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du 28 mars 2018 de sorte qu'il convient, au vu des avis divergents tant au niveau international que national quant à la portée du principe précité et, en particulier, sur sa composante personnelle, que l'AFC informe précisément l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises (cf. ATF 142 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4 ; arrêt du TAF A-5522/2019 précité consid. 3.4.3).

5.

5.1 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. 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 Fr. 5'000.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

5.2 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).

6.

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.**

Dans la mesure où il est recevable, le recours est rejeté.

2.

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, que dans une procédure concernant la personne mentionnée au ch. 1 du dispositif de la décision finale du 24 septembre 2019.

3.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.- (cinq mille francs), sont mis à la charge du recourant. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

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

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

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)