



Arrêt du 18 novembre 2022

Composition

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

Parties

A. _____,
représenté par
Maîtres Pierre-Damien Eggly et Elisa Bianchetti,
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 DGFP, 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 est 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 [France], n° de compte [...] (ci-après : la 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 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 élués.

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 éventuels 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 transmit à l'AFC les informations demandées.

C.b

C.b.a B. _____ AG indiqua ne pas avoir été en mesure de contacter la personne concernée.

C.b.b Par courriers du 7 décembre 2018, l'AFC tenta d'informer la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. Le premier courrier fut envoyé à l'adresse française fournie par l'autorité requérante et le second fut envoyé au siège de la société C. _____ GmbH à [...] en Suisse. L'AFC n'étant pas parvenue à la contacter à son adresse à l'étranger, la notification fit l'objet d'une publication dans la Feuille fédérale le 15 janvier 2019.

C.c Par courriel du 24 janvier 2019, la personne concernée informa l'AFC qu'elle avait désigné un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

C.d Par courriers des 4 et 15 février 2019, la personne concernée remit à l'AFC ses observations.

C.e Par courrier du 28 février 2019, l'AFC notifia au représentant autorisé à recevoir des notifications de la personne concernée les éléments essentiels de la demande ainsi que les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à la DGFP, en impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit. Aucune prise de position ne parvint à l'AFC dans le délai imparti.

C.f Par décision finale du 27 août 2019, notifiée le 14 octobre 2020, adressée à A. _____ en tant que personne concernée, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

D.

D.a Par acte du 13 novembre 2020, A. _____ (ci-après : le requérant) a, par l'entremise de ses conseils, déposé un recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 27 août 2019. Il conclut, sous suite de frais et dépens, principalement à ce que la nullité de la décision entreprise soit constatée. Il conclut subsidiairement à ce que la décision entreprise soit annulée et à ce que la demande d'assistance administrative du 28 mars 2018 soit rejetée. Plus subsidiairement encore, le requérant conclut à l'annulation de la décision entreprise et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision au sens des considérants.

D.b Par réponse du 23 juin 2022, l'AFC conclut au rejet du recours.

D.c Par réplique du 4 août 2022, le requérant maintient les conclusions déposées dans son mémoire de recours.

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).

1.4

1.4.1 Les recourants peuvent 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/MARTIN KAYSER, *Prozessen vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, n° marg. 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n° 1146 ss).

1.4.2 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).

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

2.

En premier lieu, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu.

2.1 A l'appui de son grief, il argue que l'AFC ne l'aurait pas adéquatement informé de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et que son droit de participation et de consultation des pièces n'aurait pas été respecté.

A cet égard, le recourant s'étonne premièrement que l'établissement bancaire ait indiqué ne pas avoir été en mesure de le contacter (cf. consid. C.b.a ci-avant). Selon lui, rien au dossier n'indiquerait que ce dernier

ait entrepris la moindre démarche en ce sens alors même qu'il disposait de son adresse au Portugal (cf. recours par. 25).

Ensuite, le recourant conteste avoir reçu le courrier 28 février 2019 à son domicile élu (cf. consid. C.e ci-avant et recours par. 39 ss) et précise à ce propos qu'il n'est pas en mesure d'apporter la preuve de ce fait négatif (cf. recours par. 88). S'agissant du suivi d'envoi de ce courrier (cf. pièce 28 jointe à la réponse de l'AFC), le recourant considère dans sa réplique que ce document ne prouverait nullement qu'il correspond réellement au suivi d'envoi du courrier du 28 février 2019. Selon lui, ce document ne permettrait pas de savoir à quel courrier il se réfère, dans le cadre de quelle procédure il a été envoyé et qui était le destinataire de l'envoi. Le recourant poursuit en exposant qu'à titre de comparaison, l'AFC aurait été en mesure de prouver la réception de la décision finale, par la représentante désignée, étant donné que son suivi d'envoi mentionne que ce suivi correspondait bien au document envoyé (cf. pièces 32 et 33 jointes à la réponse de l'AFC) comme l'attesterait la mention en tête du suivi « A-POST PLUS ([...]) », mention qui ne figure pas sur la pièce 28 du bordereau de l'AFC. Dans ces circonstances, l'AFC n'aurait, de l'avis du recourant, nullement apporté la preuve qu'elle l'aurait notifié et informé des parties essentielles de la demande. Il s'ensuivrait que le recourant n'aurait pas eu accès au dossier et n'aurait pas été en mesure de se déterminer sur les pièces bancaires dont la transmission a été ordonnée par l'AFC préalablement au prononcé de la décision attaquée (cf. recours par. 41 et 93).

Le recourant prétend également qu'il aurait pris connaissance, pour la première fois, de l'objet de la transmission à la réception de la décision finale de l'AFC le 14 octobre 2020. Le recourant considère encore que l'accès au dossier qui lui a été octroyé par l'AFC par courriel du 26 octobre 2020 et courrier du 27 octobre 2020 aurait été incomplet dans la mesure où de nombreux passages de pièces auraient été – sans explication ni motifs – caviardés. Il précise qu'il s'agirait notamment des annexes 4, 5, 7, 8, 10 et 14 du dossier de l'AFC reçues sur support USB à cette occasion (cf. recours par. 49).

Enfin, le recourant se plaint du fait que la décision litigieuse ne constituerait pas une décision « individualisée » tenant compte de sa situation mais une décision, qu'on pourrait qualifier de « template » destinée à s'appliquer à toutes les personnes concernées par la demande de renseignements pré-

citée. A cet égard, le recourant expose que la décision finale de l'AFC n'aurait pas pris en considération les courriers du recourant des 4 et 15 février 2019 et les documents produits à ces occasions. Selon lui, hormis une simple mention en page 4 de la décision attaquée, ces courriers et ces pièces ne seraient nullement discutés dans la décision attaquée par l'AFC qui aurait donc rendu son prononcé en l'absence de prise de position du recourant.

2.2

2.2.1 L'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3). Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. Cette disposition prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces.

2.2.2 Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 146 II 335 consid. 5.1 ; 143 III 65 consid. 5.2 ; 142 II 154 consid. 4.2 ; cf. aussi ATF 147 IV 249 consid. 2.4). La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêt 9C_490/2020 du 30 juin 2021 consid. 6.1 non publié in ATF 147 V 402 ; 141 V 557 consid. 3.2.1). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas nécessairement se prononcer sur tous les moyens soulevés par les parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_950/2012 du 8 août 2013 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-5528/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A_315/2016 du 7

février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

2.3

2.3.1 En l'occurrence, il ressort d'abord des pièces du dossier que l'AFC a prié B. _____ AG, par ordonnance de production du 25 mai 2018, de faire parvenir à toutes les personnes concernées et habilitées à recourir, qu'elles résident en Suisse ou l'étranger, un courrier d'information (cf. pièce 8 jointe à la réponse de l'AFC). Dans ce courrier, l'AFC informait les personnes concernées et habilitées à recourir de la procédure d'assistance administrative en cours et des éléments essentiels de la demande. Elle les invitait également à lui communiquer leur adresse en Suisse ou à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications dans un délai de 20 jours. B. _____ AG a indiqué à l'AFC ne pas avoir été en mesure de contacter la personne concernée. Il ressort du suivi d'envoi du courrier d'information envoyé par la banque que dit courrier n'a pas pu être remis à son destinataire pour le motif « adresse non valable » (cf. pièce 12 jointe à la réponse de l'AFC).

Le dossier révèle ensuite que l'AFC a envoyé, selon la pratique usuelle à l'époque et sur la base d'un consentement général donné par les autorités françaises en ce sens, un courrier d'information au recourant, à l'adresse indiquée dans la demande des autorités françaises, en date du 7 décembre 2018 (cf. pièce 15 jointe à la réponse de l'AFC). Selon le suivi d'envoi, ce dernier n'a pas pu être remis au motif que le destinataire était inconnu à cette adresse (cf. pièces 17 et 18 jointes à la réponse de l'AFC). L'AFC n'étant pas parvenue à contacter le recourant à son adresse à l'étranger, la notification a fait l'objet d'une publication dans la Feuille fédérale le 15 janvier 2019 (cf. pièce 19 jointe à la réponse de l'AFC). Par courriel du 24 janvier 2019, le recourant a informé l'AFC qu'il désignait une représentante en Suisse autorisée à recevoir des notifications, à savoir Madame D. _____, demeurant [adresse], Suisse (cf. pièce 22 jointe à la réponse de l'AFC). Le recourant a remis ses observations à l'AFC par courriers des 4 et 15 février 2019.

Le dossier révèle encore que, par courrier du 28 février 2019, l'AFC a notifié au recourant les éléments essentiels de la demande ainsi que les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à la DGFP, en impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit sur la transmission des informations prévues et/ou requérir un accès au dossier. Ce

courrier a été envoyé à la représentante autorisée à recevoir des notifications du recourant (cf. pièce 27 jointe à la réponse de l'AFC) et lui a été remis, selon le suivi d'envoi, le 2 mars 2019 (cf. pièce 28 jointe à la réponse de l'AFC).

Aucune prise de position ou demande d'accès au dossier du recourant n'étant parvenue à l'AFC, ni dans le délai imparti ni postérieurement à celui-ci, l'autorité inférieure a rendu la décision finale querellée, laquelle a été notifiée, selon le suivi d'envoi, à la représentante autorisée à recevoir des notifications du recourant le 14 octobre 2020 (cf. pièce 33 jointe à la réponse de l'AFC). Enfin, par courrier du 21 octobre 2020, les mandataires du recourant se sont constitués auprès de l'AFC et ont sollicité un accès complet au dossier. A toutes fins utiles, la Cour observe qu'il ressort, entre autres, de ce document que le recourant a informé ses mandataires du fait qu'il n'aurait pas « reçu ou pris connaissance » du courrier de l'AFC du 28 février 2019. Enfin, par courriel du 26 octobre 2020 et courrier du 27 octobre 2020, l'AFC a accordé l'accès au dossier.

2.3.2 Ceci exposé, il appert qu'il ne saurait être reproché à l'autorité inférieure de ne pas avoir adéquatement informé le recourant de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et d'avoir bafoué son droit de participation et de consultation des pièces.

Premièrement, comme cela est démontré par la présence au dossier du suivi d'envoi du courrier d'information destiné à la personne concernée envoyé par la banque, l'AFC a vérifié que le détenteur des informations avait bel et bien entrepris d'informer le recourant.

Deuxièmement, tel que prévu par la loi, un courrier d'information indiquant précisément les éléments à transmettre aux autorités étrangères a ensuite été adressé au recourant à l'adresse de notification par lui définie. L'AFC n'avait ainsi pas l'obligation d'entreprendre d'ultérieures démarches afin d'informer d'une autre manière le recourant dès lors que la notification avait été effectuée en bonne et due forme. Or, selon le suivi d'envoi du 2 mars 2019 (cf. pièce 28 jointe à la réponse de l'AFC), le courrier a été remis à la représentante autorisée à recevoir des notifications du recourant. Ainsi, du moment que la notification est intervenue au domicile de notification désigné par une partie, il importe peu de savoir si celle-ci en a pris ou non connaissance. Le recourant n'avait donc pas à s'attendre à d'ultérieures démarches de la part de l'AFC. Ayant désigné un domicile de notification

en Suisse, il incombait au recourant de s'enquérir auprès de la personne habilitée par lui à recevoir des notifications de la réception de correspondance, ce d'autant plus qu'en désignant un tel domicile, il devait s'attendre à recevoir dite correspondance. Dans un tel cas de figure, il appartient au recourant de veiller à ce que les courriers lui soient transmis de sorte à ce qu'il puisse réagir et prendre position en temps et en heure. Il est le lieu de préciser ici qu'il n'est en outre pas nécessaire qu'un suivi d'envoi postal mentionne le contenu ou le sujet du ou des documents envoyés pour être considéré comme probant. En d'autres termes, le fait que ce document n'évoque pas le numéro de la procédure ouverte auprès de l'autorité inférieure ne suffit pas en soi à rendre la pièce douteuse. En l'occurrence, le suivi d'envoi en question ici contient suffisamment d'indications permettant de lier ce suivi au courrier de l'AFC du 28 février 2019 (notamment le fait qu'il s'agissait d'un courrier A+, qu'il a été expédié le lendemain de sa rédaction, soit le 1^{er} mars 2019 et qu'il est arrivé à destination dans la commune de Petit-Lancy où était domiciliée la représentante autorisée à recevoir des notifications du recourant). Enfin, de l'aveu même du recourant, ce dernier ne sait plus si en réalité, il n'a juste pas pris connaissance du courrier en question (cf. courrier du 21 octobre 2020 des mandataires du recourant à l'AFC ; pièce 18 jointe au recours ; p. 2).

Troisièmement, s'agissant de l'accès au dossier octroyé par l'AFC au recourant les 26 et 27 octobre 2020, le recourant se plaint à tort du fait que les pièces du dossier contiennent de nombreux passages qui auraient été – sans explication ni motifs – caviardés. En effet, tant le bordereau des annexes du courriel du 26 octobre 2020 que celui du courrier du 27 octobre 2020 (cf. annexes 38 et 40 jointes à la réponse de l'AFC) expliquent, s'agissant des pièces 4, 5, 7, 8, 10 que les informations concernant des procédures tierces ont été rendues anonymes. Aussi, s'agissant de l'annexe 14, soit du courrier d'information de l'AFC à la société C. _____ GmbH du 7 décembre 2018, la seule information caviardée est le numéro de compte du recourant ouvert auprès de la banque B. _____ AG. Par ce courrier, la société susmentionnée a été informée, conformément à l'art. 14 LAAF, des principaux éléments de l'enquête. Quoi qu'il en soit, cette information lui est aisément accessible étant donné que ce courrier ne fait que retranscrire le contenu de la demande de renseignement des autorités françaises et que le recourant a bel et bien eu accès à la demande en question.

2.3.3 Enfin, certes, il est vrai que dans la décision litigieuse l'AFC expose de manière standardisée – sans se référer explicitement aux prises de position de la partie recourante – les raisons pour lesquelles elle considère que les conditions de l'assistance administrative sont remplies. Toutefois, la Cour relève que, nonobstant la reprise de paragraphes standardisés – qui paraît du reste justifiée dans le cadre d'une administration rendant des décisions de masse –, l'argumentation juridique exposée par l'autorité inférieure a permis au recourant de saisir les raisons pour lesquelles cette administration avait considéré que les arguments avancés n'étaient pas déterminants.

Il s'ensuit donc que la décision attaquée était suffisamment motivée pour que le recourant saisisse la portée de celle-ci et puisse l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'il a du reste fait. En effet, le Tribunal de céans en veut pour preuve le mémoire de recours duquel il ressort que ce dernier a parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure. La Cour relève au surplus que le recourant a pu faire valoir devant elle l'entier de ses arguments. Dans ces circonstances et au vu du plein pouvoir d'examen du Tribunal de céans (cf. consid. 1.4. ci-avant), il y aurait de toute façon lieu de considérer qu'une violation éventuelle du droit d'être entendu du recourant liée à la standardisation de la décision – qui n'est du reste pas constatée dans le cas d'espèce – aurait été réparée devant le Tribunal de céans.

2.3.4 Le grief de la violation du droit d'être entendu tombe ainsi à faux et doit par conséquent être rejeté.

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

3.4.1 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).

3.4.2 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).

3.5 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).

3.6 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).

3.7

3.7.1 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).

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

3.8 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant toutefois pas à être respectées (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). L'AFC dispose ainsi des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition 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).

Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_662/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4.2 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4).

3.9 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. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 s. ; 142 II 218 consid. 3.6).

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).

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 ss 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 Pour ce qui est des conditions de fond, le recourant argue en premier lieu que les informations le concernant ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable dès lors qu'il n'aurait plus été fiscalement domicilié en France depuis 1987 (cf. consid. 4.2.1 ci-dessous). Le recourant fait ensuite valoir une violation du principe de la bonne foi (cf. consid. 4.2.2 ci-dessous). Enfin, et subsidiairement, le recourant requiert un tri des pièces et le caviardage de certaines informations (cf. consid. 4.2.3 ci-dessous).

4.2.1 Dans un premier grief matériel, le recourant reproche aux autorités compétentes étrangères d'avoir allégué sommairement et en bloc que les innombrables personnes listées sur un tableau Excel seraient des contribuables français. A cet égard, le recourant considère que hormis cette affirmation non documentée, rien n'indiquerait qu'il serait contribuable en France. A cet égard, le recourant explique avoir quitté la France en 1987 pour l'Allemagne où il aurait établi sa résidence fiscale. Son épouse, qui

décèdera quelques années plus tard, serait quant à elle restée domiciliée à [...] en France. Le recourant poursuit en expliquant avoir transféré, en 2006, son domicile fiscal en Grèce et y avoir résidé jusqu'en 2015. Il aurait par la suite transféré son domicile fiscal au Portugal et y résiderait depuis lors. Il s'ensuivrait, selon le recourant, qu'il n'aurait pas été résident français durant la période concernée par la demande d'assistance des autorités françaises, raison pour laquelle la CDI CH-FR ne saurait ici trouver application.

En l'occurrence, la jurisprudence a clairement établi qu'au stade de l'assistance administrative, la question de la résidence de la personne concernée par la procédure d'assistance n'a pas à être tranchée par l'Etat requis. Une telle question n'intéresse pas la Suisse dans le contexte de la procédure d'assistance administrative. Elle n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la compétence formelle pour la trancher. Il suffit que l'Etat requérant rende vraisemblable que le critère d'assujettissement auquel il recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. consid. 3.9 ci-avant). Or, le recourant admet lui-même que son épouse est restée domiciliée en France jusqu'à son décès et qu'il a en outre maintenu une résidence secondaire en France, apparemment acquise le 27 février 2006, dans un appartement sis [adresse, France] (cf. observations du recourant du 4 février 2019 et sa pièce jointe : « extrait de la procuration au notaire pour la vente de l'appartement [adresse, France] du 16 août 2016 »). Aux dires du recourant, il aurait vendu le logement à un tiers en 2016. Dans ces circonstances, l'on ne peut exclure que les informations requises par les autorités compétentes françaises soient vraisemblablement pertinentes pour leur permettre de vérifier la question de la résidence effective du recourant pour les années sous enquêtes. On ne saurait donc considérer ici que l'Etat requérant ait procédé à une pêche aux informations prohibée.

En tant que tel, le grief doit donc être rejeté.

4.2.2 Dans un deuxième grief, le recourant avance que l'autorité requérante aurait violé le principe de la bonne foi à plusieurs égards.

4.2.2.1 Premièrement, le recourant allègue que, s'agissant de la procédure de contrôle initiée en France, il ressortirait de l'extrait du tableau Excel le concernant que celui aurait été contacté par les autorités françaises et aurait nié (« dénégation ») l'existence de comptes en Suisse. Or, le recourant

prétend n'avoir jamais eu la moindre interaction avec les autorités françaises.

A cet égard, la Cour observe que bien que la demande d'assistance soit soumise au respect du principe de subsidiarité (cf. consid. 3.7 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. 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 ni n'allègue ni ne démontre avoir inclus les comptes litigieux dans ses déclarations d'impôt. Compte tenu de la nature des informations requises par le biais de l'assistance internationale, on ne saurait exiger de l'autorité française qu'elle procède dans un premier temps à une enquête interne approfondie alors qu'elle ne pourra avoir l'assurance d'obtenir des informations complètes qu'au travers d'une requête internationale. Dans ce sens, et compte tenu de la nature des informations requises, il y a lieu de considérer que le principe de subsidiarité a été respecté en l'espèce. Le grief du recourant n'est ainsi pas fondé et doit donc être rejeté

4.2.2.2 Deuxièmement, le recourant se plaint du fait que la DGFP ne donnerait aucune indication sur l'origine des révélations faites à l'autorité judiciaire française, auprès de laquelle la DGFP prétend avoir obtenus les informations fondant sa demande. Il poursuit en considérant que dans ces circonstances, rien n'indiquerait que ces informations n'auraient pas été obtenues en violation du secret bancaire sur sol suisse. Il reproche ainsi, à l'AFC de n'avoir posé aucune question à l'autorité requérante s'agissant de la source de ces données protégées par le secret bancaire.

En l'occurrence, 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 (cf. consid. 3.4.1 ci-avant). 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. 3.4.2 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. Sous cet angle déjà, il apparaît que le recourant ne parvient pas à démontrer l'existence d'une infraction pénale qui aurait pour conséquence de renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant.

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]).

Par voie de conséquence, quand bien même le recourant aurait prouvé l'existence d'un acte illicite, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, cela n'aurait de toute manière pas *ipso facto* pour effet de rendre la requête de l'Etat français contraire au principe de la bonne foi. La jurisprudence précitée a en effet clairement établi que le fait d'exploiter des renseignements issus de données volées n'était pas intrinsèquement contraire au principe de la bonne foi mais dépendait au contraire d'engagement éventuellement pris par l'autorité requérante de ne pas utiliser des données volées spécifiques. Or, il n'y a dans le cas d'espèce aucun engagement correspondant de la part de l'autorité française, et la requête d'assistance à l'origine de la présente procédure se distingue ainsi fondamentalement de celle dans laquelle (ATF 143 II 224 précité) le Tribunal fédéral avait admis que la France

s'est engagée vis-à-vis de la Suisse à ne pas utiliser les données Falciani. Le grief étant mal fondé, il s'agit ici de le rejeter.

4.2.3 Enfin, dans l'éventualité où le Tribunal devait confirmer la décision attaquée sur le principe de l'octroi de l'assistance et ordonner la transmission d'informations et de documents aux autorités françaises, le recourant demande que les pièces à transmettre « fassent l'objet d'un strict tri, respectivement que les informations protégées par le secret d'affaires, respectivement relatives à des tiers, soient caviardées ». Le recourant conclut à ce que, dans un tel cas, la décision entreprise soit annulée et renvoyée à l'AFC pour qu'il puisse se déterminer sur le tri des pièces.

A cet égard et à titre liminaire, le Tribunal de céans rappelle que le recourant doit désigner chaque donnée à caviarder relative à un tiers non concerné, de sorte qu'il ne saurait se contenter de solliciter un caviardage de manière toute générale (cf. arrêts du TAF A-3810/2018 du 20 avril 2021 consid. 5.1.1 ; A-3734/2017 du 31 août 2020 consid. 3.11 ; A-3703/2017 du 23 avril 2020 consid. 5.3.3 et A-1538/2018 du 11 septembre 2019 consid. 4.5.2). En l'occurrence, le recourant n'a fourni aucune liste détaillée des données à retrancher et ne s'est pas attardé à mentionner les annexes visées par ces caviardages. Compte tenu de la formulation trop générale de ce grief, la Cour de céans ne procédera pas elle-même un examen des données dont le caviardage est requis. En outre, un renvoi à l'autorité inférieure n'est ici pas envisageable dès lors que l'analyse du dossier révèle que l'AFC a déjà procédé aux caviardages nécessaires et que les informations contenues dans la documentation à transmettre remplissent la condition de la pertinence vraisemblable.

En effet, s'agissant de ce dernier point, le Tribunal constate 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 détenus au travers du compte bancaire

visé. 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 requérant 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. 3.5 ci-avant).

Compte tenu des éléments qui précèdent, le grief est 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. 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 27 août 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.

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

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)