



---

Cour VI  
F-1451/2021

## Arrêt du 24 avril 2023

---

Composition

Yannick Antoniazza-Hafner (président du collège),  
Annie Rochat Pauchard, Gregor Chatton, juges,  
Cendrine Barré, greffière.

---

Parties

A. \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maître Daniel Schafer, avocat,  
Lenz & Staehelin,  
recourant,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,  
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,  
autorité inférieure.

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

**Faits :****A.**

**A.a** Le 11 mai 2016, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : la DGFIP, l'autorité requérante ou l'autorité française) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Dite demande était fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91) ainsi que sur l'Accord du 25 juin 2014 modifiant le protocole additionnel à la Convention entre la Suisse et la France du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : l'Accord 2014 ; RO 2016 1195).

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

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

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

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

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

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

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

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

**B.**

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

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

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

**C.**

Par lignes des 4 août 2016, 7 et 30 septembre 2016, 19 octobre 2016 et 17 juillet 2020, A. \_\_\_\_\_ indiqua à l'AFC qu'il ne consentait pas à la transmission d'informations.

**D.**

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

**E.**

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

**F.**

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

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

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

**G.**

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

**H.**

En date des 19 septembre 2016, 15 mai 2017, 27 juillet 2017 et 13 juillet 2020, l'AFC transmet à A.\_\_\_\_\_ l'intégralité des pièces du dossier.

**I.**

Par décision finale du 25 février 2021 notifiée à A.\_\_\_\_\_ en tant que personne concernée, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

**J.**

Par acte du 26 mars 2021, A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) a déposé un recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 25 février 2021. Il conclut préalablement à l'annulation de ladite décision. A titre principal, il demande que la décision du 25 février 2021 soit réformée

et que soit ordonnée la non-entrée en matière sur la demande d'assistance administrative de la DGFIP du 11 mai 2016.

Subsidiairement, le recourant conclut à la réforme de la décision du 25 février 2021 et à ce que soit ordonnée la non-entrée en matière sur la demande d'assistance administrative pour les faits survenus avant le 1<sup>er</sup> février 2013.

Plus subsidiairement, il requiert le renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision.

**K.**

Par courrier du 1<sup>er</sup> juin 2021, l'AFC conclut au rejet du recours, réfutant tous les griefs du recourant.

**L.**

En date du 29 juin 2021, le recourant a transmis une réplique au Tribunal.

**M.**

Le 31 août 2021, le Tribunal a informé les parties que sa Cour VI était désormais compétente pour le traitement de la procédure A-1451/2021 introduite par le recourant et que le numéro de procédure était désormais le F-1451/2021. La composition du collège a par ailleurs été communiquée et un délai a été imparti pour le dépôt d'une éventuelle demande de récusation. Les parties n'ont pas donné suite.

**N.**

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

**Droit :**

**1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative

internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le 11 mai 2016, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

**1.2** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). Le requérant 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, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

#### **1.4**

**1.4.1** Le requérant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd., 2022, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> 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).

**1.4.3** Cependant, lorsque le Tribunal fédéral admet un recours et renvoie l'affaire à l'autorité précédente en application de l'art. 107 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), l'autorité à laquelle la cause est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2 : jurisprudence toujours valable sous l'empire de la LTF ; ATF 135 III 334 consid. 2 et 2.1 p. 335 s. ; arrêts du TAF A-2325/2017 du 14 novembre 2018 consid. 2.3, A-7160/2015 du 21 décembre 2016 consid. 2.2.2). Dans le cas d'espèce, l'autorité inférieure a rendu en date du 9 février 2018, notamment, une décision finale (cf. consid. F.a ci-dessus) portée par la banque UBS jusque devant le Tribunal fédéral, lequel a jugé la demande collective d'assistance administrative du 11 mai 2016 déposée par la France comme admissible et ce dans un arrêt de principe rendu en séance publique le 26 juillet 2019 (ATF 146 II 150 ; cf. consid. F.c supra). Compte tenu de l'arrêt rendu par la Haute Cour, le Tribunal administratif fédéral voit sa cognition limitée par les motifs de cet arrêt, au même titre qu'il l'aurait été par un arrêt de renvoi, en ce sens qu'il est lié par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral. En d'autres termes, le Tribunal administratif fédéral doit ainsi se fonder sur les considérants de l'ATF 146 II 150 et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral sur tous les points sur lesquels ce dernier s'est prononcé, de sorte que la seule marge de manœuvre que conserve la Cour de céans tient aux questions laissées ouvertes par l'arrêt du Tribunal fédéral et aux conséquences qui en découlent (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. 3).

## **1.5**

**1.5.1** Le requérant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu à divers égards. En premier lieu, il fait valoir en substance que l'autorité intimée n'a pas suffisamment instruit son dossier et a recouru à des paragraphes standardisés.

### **1.5.2**

**1.5.2.1** Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), 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 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 ; arrêt du TF 4A\_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). 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-5228/2016 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).

**1.5.2.2** Le droit de faire administrer des preuves constitue également une facette du droit d'être entendu. Il suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits. Ainsi, conformément à l'art. 33 al. 1 PA, l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Cette garantie constitutionnelle permet à l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion. L'autorité peut donc renoncer à l'administration de certaines preuves proposées sans violer le droit d'être entendu des parties (ATF 141 I 60, consid. 3.3, 136 I 229 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 3.1 et A-4089/2015 du 18 novembre 2016 consid. 5.2.2.3).

**1.5.2.3** La procédure administrative est essentiellement régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. arrêt du TF 2C\_605/2015 du 5 novembre 2015 consid. 2.3.1 s. ; arrêt du TAF A-1276/2018 du 12 janvier 2022 consid. 2). La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties, respectivement des contribuables en matière fiscale, de collaborer à l'établissement des faits (cf. arrêt du TAF A-3782/2020 du 6 avril 2022 consid. 1.7).

La constatation des faits est inexacte lorsque la décision attaquée se fonde sur un état de fait contraire au dossier, faussement établi ou établi en

contradiction avec les actes ou que des preuves sont appréciées de manière erronée. Est pour sa part incomplète la constatation des faits pour laquelle toutes les circonstances juridiquement pertinentes n'ont pas été prouvées ou pour laquelle les faits pertinents ont été relevés, mais n'ont cependant pas été appréciés ou ne se retrouvent pas dans la décision (cf. arrêts du TAF F-6365/2020 du 9 novembre 2021 consid. 1.5.5, A-3061/2015 du 25 septembre 2017 consid. 4.3 et A-195/2016 du 5 juin 2017 consid. 5.1.2).

**1.5.2.4** Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1, 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 et A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s. ; arrêts du TF 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.1 et 2C\_32/2017 du 22 décembre 2017 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 précité consid. 1.5.3 et A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3).

### **1.5.3**

**1.5.3.1** En l'occurrence, le recourant a tout d'abord fait valoir qu'il avait subi un simple travail à la chaîne de la part de l'AFC, dès lors que son mandataire avait reçu, en même temps que la décision le concernant, deux autres décisions rendues dans le même contexte. Ces décisions avaient toutes la même teneur, hormis le nom des parties et les numéros de procédure. Selon lui, cet élément démontrait l'absence d'efforts de l'autorité intimée pour instruire convenablement son dossier. Son mandataire était intervenu sans succès auprès de l'AFC afin d'obtenir un complément d'instruction. Dès lors qu'il était domicilié civilement et fiscalement en (...) entre 2013 et 2015, l'autorité intimée s'apprêtait à

envoyer des informations erronées à la France. Cette erreur risquait d'engendrer en France une procédure coûteuse en termes de temps, d'énergie et d'argent en conseil. Il convenait ainsi d'annuler la décision, subsidiairement de la renvoyer à l'AFC afin que celle-ci instruisse à nouveau la cause.

Par réponse du 1<sup>er</sup> juin 2021, l'AFC a pris position sur le recours, relevant qu'une administration rendant des décisions de masse pouvait difficilement renoncer à l'élaboration de paragraphes standardisés, pour des motifs d'efficacité. L'autorité intimée a renvoyé aux différents considérants de sa décision du 25 février 2021, relevant que tous les points essentiels soulevés par le recourant dans ses prises de position avaient été pris en compte.

Par réplique du 29 juin 2021, le recourant a indiqué que le fait de rendre des décisions de masse ou l'éventuel manque de moyens d'une administration ne pouvait ni justifier un manque d'instruction, ni une absence d'analyse concrète d'une violation de l'art. 8 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) (sur ce point, cf. infra consid. 5.1.2). Il a rappelé ses demandes d'instruction faites à l'AFC afin de déterminer notamment les circonstances des perquisitions menées en Allemagne et le caractère licite de la demande française (cf. infra consid. 1.5.4). Selon lui, le fait que les autorités allemandes aient obtenu les données à la base de ces perquisitions de manière illégale commandait que la France puisse garantir que la source des données ait été obtenue de manière licite. Au surplus, il a relevé que l'arrêt du Tribunal fédéral (ATF 146 II 150) ne se prononçait pas sur le fait que certaines personnes figurant sur les listes trouvées lors des perquisitions soient désormais « fiscalement conformes », de sorte que le soupçon de comportement non conforme n'était pas confirmé. Il convenait ainsi d'annuler la décision et de prier l'AFC de se renseigner auprès des autorités françaises afin de déterminer si les personnes figurant sur les listes B et C n'avaient réellement pas respecté leurs obligations fiscales en France. Il ressortait également du dossier qu'il était domicilié civilement et fiscalement en (...) depuis 2013, ce qui aurait dû, a minima, pousser l'autorité intimée à demander à l'autorité requérante de se prononcer sur la pertinence de la demande d'entraide le concernant s'agissant des années 2013 à 2015.

**1.5.3.2** Il est vrai que dans la décision litigieuse, l'AFC expose de manière standardisée – sans se référer explicitement aux prises de position du recourant – les raisons pour lesquelles elle considère que les conditions

de l'assistance administrative sont remplies. Toutefois, la Cour de céans 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.

Dans ces circonstances, il apparaît 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 du recourant 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 pouvoir du plein pouvoir d'examen du Tribunal de céans (cf. consid. 1.4.2 et 1.4.3 supra), 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.

**1.5.4** Le recourant se réfère à ses prises de position des 30 septembre 2016, 19 octobre 2016 et 17 juillet 2020, dans lesquelles il a demandé à l'AFC de procéder à des actes d'instruction complémentaires, respectivement de lui transmettre certaines pièces. En l'absence de celles-ci, il n'avait pas été en mesure d'évaluer le bien-fondé de la requête française et d'exercer son droit d'être entendu.

Il convient donc d'examiner si l'autorité intimée a violé le droit d'être entendu du recourant en ne lui donnant pas accès à certaines pièces.

**1.5.4.1** 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).

**1.5.4.2** S'agissant de l'accès au dossier, l'art. 26 PA garantit expressément le droit de consulter les pièces du dossier dont, en particulier, les observations responsiveness des autorités (let. a), ainsi que tous les actes

servant de moyens de preuve (let. b), au siège de l'autorité appelée à statuer. Il suffit à cet égard que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (cf. ATF 128 V 272 consid. 5b/bb ; 112 Ia 202 consid. 2a). En revanche, le droit d'être entendu ne comprend pas le droit de consulter les dossiers relatifs à d'autres procédures ne concernant pas la partie concernée (cf. BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in : Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2016, n° 59 ad art. 26 PA). De pratique constante, les actes dits internes à l'administration, qui sont destinés à la formation de l'opinion et n'ont pas le caractère de preuves, restent exclus, tant selon la Constitution que la PA, du droit de consulter les dossiers. Le droit d'être entendu s'étend généralement à tous les actes de procédure susceptibles de servir de base à la décision ultérieure. L'accès aux pièces du dossier ne peut donc pas être refusé au motif que les documents en question sont sans importance pour l'issue de la procédure. Il faut laisser à la personne concernée le soin d'évaluer elle-même la pertinence des pièces figurant au dossier (cf. WALDMANN/OESCHGER, op. cit., n° 60 ad art. 26 PA ; ATF 129 V 472 consid. 4.2.2 ; 125 II 473 consid. 4a ; 115 V 297 consid. 2g/aa). Selon l'art. 28 PA, une pièce dont la consultation a été refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (cf. arrêt du TF 2C\_609/2015, 2C\_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-5541/2014 du 31 mai 2016 consid. 3.1.3).

**1.5.4.3** 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. La disposition prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. L'art. 15 al. 2 LAAF permet à l'Administration fédérale, à condition que l'autorité étrangère émette des motifs vraisemblables de garder le secret, de refuser à la personne habilitée à recourir la consultation des pièces concernées, en application de l'art. 27 PA (arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3 ; décision incidente du TAF A-6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2, arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3). En outre, le Tribunal fédéral a aussi déjà considéré que, dans certaines conditions, des échanges d'e-mails entre les autorités constituent des actes administratifs internes qui ne sont pas sujets au droit de consulter le dossier (arrêt du TF 2C\_1042/2016 précité consid. 3.3).

### **1.5.5**

**1.5.5.1** En l'occurrence, l'accès au dossier de l'autorité intimée a été donné au recourant une première fois en date du 19 septembre 2016. Dans ses observations du 30 septembre 2016, sous la rubrique « droit d'être entendu », il a fait valoir que les informations transmises étaient tout au plus lacunaires et ne permettaient pas de comprendre les circonstances entourant la présentation de la demande française. Il a ainsi prié l'AFC de lui transmettre ou de se procurer :

- tout document ou information propre à démontrer que les autorités françaises avaient obtenu les listes fondant la demande de manière licite au regard du droit suisse, soit en particulier une copie de la demande d'assistance adressée par les autorités françaises aux autorités allemandes, ainsi qu'une copie de la réponse des autorités allemandes ;
- tout document propre à démontrer que les autorités allemandes avaient eu accès aux données fondant la demande de manière licite au regard du droit suisse, soit en particulier des explications quant aux circonstances entourant la perquisition menée par les autorités pénales allemandes et le cadre dans lequel elles avaient obtenu les listes fondant la requête (découvertes fortuites, informations transmises par UBS SA ou certains de ses employés, droits des particuliers respectés dans ce contexte, enquête pénale diligentée sur la base de données volées, etc.) ;
- l'indication de la provenance et de l'auteur du tableau récapitulatif joint à la demande (UBS SA, autorités pénales ou fiscales allemandes, etc.).

Le recourant a réitéré cette demande dans ses écritures successives. Dans son recours du 26 mars 2021 et sa réplique du 29 juin 2021, il a relevé que malgré ses interventions auprès de l'AFC, celle-ci n'avait pas pris la mesure des observations déposées et qu'il était toujours en attente de réponses (pces TAF 1 p. 22 et TAF 8 p. 4). Dans sa réponse du 1<sup>er</sup> juin 2021, l'autorité intimée a relevé que la question de la transmission des pièces relatives aux faits qui s'étaient déroulés en Allemagne se trouvait au considérant 6.4 de sa décision.

**1.5.5.2** Le Tribunal constate que les informations et documents auxquels se réfère le recourant se rapportent à des procédures tierces. Ils ne

concernent pas concrètement le recourant, de sorte que l'art. 26 PA ne lui octroie aucun droit de les consulter (cf. supra consid. 1.5.4.2 et 1.5.4.3). Par ailleurs, au vu de ce qui sera exposé ci-après (cf. consid. 5), force est de constater que le contenu exact de la demande d'assistance adressée aux autorités fiscales allemandes par la France et de la déclaration des autorités fiscales allemandes faite dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle, ainsi que le mandat de perquisition délivré par le parquet de Bochum le 3 juillet 2013 n'ont aucune incidence dans le cas d'espèce sur l'évaluation des conditions matérielles de la requête faite par la DGFIP. De surcroît, et contrairement à ce qu'invoque le recourant, il est relevé que le contenu des pièces précitées ressort explicitement de la décision attaquée. Dans la mesure où les éléments essentiels sur la base desquels l'autorité inférieure a fondé sa décision figurent dans le dossier, il n'est pas déterminant de savoir si ces éléments figurent également dans d'autres documents qui auraient été soustraits à l'appréciation du recourant. Concernant l'indication de provenance et l'auteur du tableau récapitulatif joint à la demande française, il y a tout lieu de penser que celui-ci émane de la banque, respectivement des autorités allemandes ou françaises après que ces dernières aient consulté les données saisies lors des perquisitions. Le recourant ne fait pas valoir en quoi il y aurait lieu de penser que la provenance de ce tableau émanerait d'une autre source, ni quel impact cet élément aurait sur l'exercice de son droit d'être entendu.

**1.5.6** Au vu de tout ce qui précède, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu doit être rejeté.

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 (art. 11 par. 3 de

l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

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

L'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014 prévoit que celui-ci est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010. L'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 stipule quant à lui que, nonobstant les dispositions du par. 2, l'art. 1 par. 1 dudit Accord est applicable aux demandes d'échange de renseignements relatives à des faits survenus pour toute période commençant à compter du 1<sup>er</sup> février 2013. Dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a considéré que l'interprétation de l'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 – à la lumière de son objet, de son contexte et des circonstances de sa conclusion – ne rendait admissible les demandes groupées que pour obtenir des renseignements relatifs à des périodes à compter du 1<sup>er</sup> février

2013 (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.3 ss et 5.6). En revanche, conformément à l'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014 et du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, l'assistance administrative doit en principe être accordée pour les périodes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 lorsqu'il s'agit – comme dans le cas d'espèce – d'une demande collective (« Listenersuchen ») par laquelle les personnes concernées peuvent être identifiées au moyen de numéros bancaires connus (cf. consid. 4.2 ci-après sur la qualification de la présente demande ; ATF 146 II 150 consid. 5.6 ; cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 2.1.2 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 2.3).

**2.2** La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

**2.3** Exprimée à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, la condition de la pertinence vraisemblable des informations pour l'application de la Convention ou la législation fiscale interne des Etats contractants est la clé de voûte de l'échange de renseignements (voir entre autres, ATF 144 II 206 consid. 4.2). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-

jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité (voir ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1).

## **2.4**

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

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

**2.4.3** Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). À suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6 ; arrêt du TAF A-2523/2018 du 17 avril 2019 consid. 2.4.1). L'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance

administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. XAVIER OBERSON, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, in : IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 17). Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée. Savoir si tel est le cas ou non est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce. Sous réserve du cas où l'Etat requérant achète des données volées en Suisse dans le but de former une demande d'assistance, le principe de la bonne foi entre Etats n'est pas violé du simple fait que la demande d'assistance est fondée sur des données d'origine illicite. Par ailleurs, le refus d'un Etat de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (cf. arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4). En outre, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées. Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence, voir ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1).

## **2.5**

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

correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

**2.5.2** Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les demandes d'assistance administrative qui ne désignent pas nommément les personnes concernées doivent faire l'objet d'un contrôle plus approfondi afin d'exclure l'existence d'une fishing expedition (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 139 II 404 consid. 7.2.3). A cet effet, le Tribunal fédéral a développé trois conditions d'admissibilité de telles demandes en se basant sur le Commentaire OCDE relatif à l'art. 26 MC OCDE et les conventions de double imposition applicables. Premièrement, la demande doit fournir une description détaillée du groupe, qui expose les faits et les circonstances spécifiques ayant conduit à la formulation de la demande. Deuxièmement, elle doit exposer le droit fiscal applicable ainsi que les motifs permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales. Troisièmement, elle doit démontrer que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que ces obligations soient remplies (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2.2, 143 II 136 consid. 6.1.2, 143 II 628 consid. 5.2). Bien que ces critères aient été développés en lien avec les demandes groupées au sens de l'art. 3 let. c LAAF, le Tribunal fédéral a retenu dans plusieurs arrêts que, pour des raisons de cohérence, les mêmes critères s'appliquaient pour distinguer les demandes collectives admissibles (cf. consid. 4.2 ci-après pour la qualification de la présente demande) des fishing expeditions proscrites (cf. ATF 143 II 628 consid. 5.1). Ayant à juger de la demande française d'assistance fiscale collective du 11 mai 2016, le Tribunal fédéral a maintenu sa jurisprudence et rappelé que ces mêmes critères étaient applicables (ATF 146 II 150 consid. 6.2.2).

**2.6** Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir ATF 147 II 13 consid. 3.4, 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du

principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

## **2.7**

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

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

**2.8** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la

transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 2.3 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

**2.9** Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. De jurisprudence constante cependant, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. 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 assujetti 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).

### **3.**

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 4 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par le recourant (cf. consid. 5 ci-après). A cet égard, il est rappelé que la requête collective d'assistance fiscale internationale présentée par la France le 11 mai 2016, qui est aussi à la base de la présente procédure, a déjà fait l'objet d'une procédure pilote qui s'est soldée par l'ATF 146 II 150, dans lequel le Tribunal fédéral a jugé que l'assistance administrative devait être octroyée à la France. Compte tenu de cet arrêt, qui lie le Tribunal de céans (cf. consid. 1.4.3), seuls seront traités spécifiquement les griefs invoqués par le recourant en relation avec des éléments sur lesquels le Tribunal fédéral ne s'est pas prononcé dans l'ATF 146 II 150. S'agissant des griefs ayant déjà fait l'objet d'un examen par la Haute Cour, le Tribunal de céans y répondra en présentant un bref résumé des considérants de l'arrêt précité – étant rappelé que le TAF est lié par les motifs de ce jugement (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3).

### **4.**

**4.1** Sur le plan formel, le Tribunal fédéral a jugé – à tout le moins implicitement en considérant que la demande française du 11 mai 2016 était admissible – que les conditions formelles de l'assistance administrative étaient satisfaites. Cette position n'est ici, à juste titre, pas

remise en cause par le recourant, de telle sorte (cf. ci-avant consid. 1.4.2) qu'il y a lieu d'admettre que les conditions formelles sont satisfaites.

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

De surcroît, il est relevé que dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a précisé que la demande du 11 mai 2016 – qui ne contient ni les noms ni les adresses de personnes concernées mais qui se fonde sur une liste d'environ 40'000 numéros de comptes et autres numéros bancaires sur la base de laquelle l'AFC a pu identifier les personnes concernées – constituait une « demande collective » (« Listenersuchen ») et non une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF (cf. ATF 146 II 150 consid. 4 ; sur la distinction entre demande groupée et demande individuelle, voir l'arrêt du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4 et 5). La Haute Cour a rappelé à cet égard qu'au regard de la jurisprudence, les demandes qui concernent un certain nombre de personnes qu'elles identifient par leur nom ou au moyen d'une liste comportant des numéros – tels que le numéro de carte de crédit ou de compte bancaire – doivent être considérées comme une somme de demandes individuelles. Pour des raisons d'économie de procédure, l'autorité requérante rassemble ces demandes individuelles en une demande commune ou collective, bien qu'elle ait pu en principe également les formuler individuellement (cf. ATF 146 II 150 consid. 4.4, 143 II 628 consid. 4.4. et 5.1 ; arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4.4 et 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1).

## **5.**

**5.1** Pour ce qui est des conditions de fond, le recourant a tout d'abord fait valoir une violation du principe de la pertinence vraisemblable à plusieurs égards.

### **5.1.1**

**5.1.1.1** Le recourant a estimé, en premier lieu, que la demande d'assistance déposée par la DGFIP constituerait une pêche aux renseignements illicite. Selon lui, la France avait fait usage de l'analogie et de la statistique pour supposer que les contribuables figurant sur les listes B et C n'avaient pas rempli leurs obligations fiscales. Les contrôles effectués par les autorités françaises au moment du dépôt de la demande montraient que 153 personnes sur les 1'130 figurant sur la liste A – soit 13,54% – avaient effectivement fraudé le fisc français. Par conséquent, 86,46% des données qui pourraient être fournies à l'Etat requérant ne seraient pas pertinentes pour les autorités fiscales françaises. Ces résultats n'étaient pas suffisants pour retenir que les personnes figurant sur les listes B et C n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales. Il n'était au demeurant pas inhabituel pour un ressortissant français de détenir un compte en Suisse. Par ailleurs, l'existence de trois listes différentes impliquait l'existence d'une nécessité de tenir trois documents distincts. Or rien ne liait ces trois listes hormis le fait qu'elles avaient été trouvées lors des perquisitions effectuées en Allemagne. Ce fait ne suffisait pas à prouver que les personnes qui y figuraient soient des résidents fiscaux français et que ces derniers n'aient pas rempli leurs obligations fiscales. Il en allait de même du fait que sur ces listes figure un code domicile français. Cet élément permettrait tout au plus d'indiquer que les personnes concernées avaient disposé d'une adresse en France en 2006 et/ou 2008, soit antérieurement au champ d'application temporel de la CDI CH-FR. Rien ne permettait cependant d'affirmer que ces comptes existaient encore aux périodes concernées par la demande, ni que les titulaires ou ayants droit de ces comptes auraient fraudé.

**5.1.1.2** En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie la Cour de céans (ci-avant consid. 1.4.3) que la demande litigieuse ne constituait pas une pêche aux renseignements prohibée et que les informations requises remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 146 II 150 consid. 6). A cet effet, la Haute Cour a relevé que la demande du 11 mai 2016 – qui constitue une « demande collective » (cf. consid. 4.2 supra) – répondait aux trois critères développés par la jurisprudence en lien avec les demandes groupées, applicables par analogie aux « demandes collectives », permettant d'exclure l'existence d'une fishing expedition (ci-avant consid. 2.5.2 pour l'énumération exhaustive de ces trois critères ; ATF 146 II 150 consid. 6.1.3

et 6.2). L'analyse de la Haute Cour s'est portée spécifiquement sur le critère principalement contesté – à savoir celui exigeant que la demande expose le droit fiscal applicable et les raisons permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations, et donc violé le droit fiscal. A cet égard, le Tribunal fédéral a retenu que l'ensemble des éléments ressortant de la demande du 11 mai 2016 était propre à fonder un soupçon suffisant de l'existence d'un comportement contraire au droit fiscal de la part des personnes se trouvant sur les listes B et C.

Dès lors que la Cour de céans est tenue de se fonder sur les considérants de l'arrêt en cause et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral, il y a lieu de conclure que les arguments invoqués par le recourant ne permettent pas de conclure que la demande litigieuse constituerait une fishing expedition et violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

**5.1.1.3** Au vu de tout ce qui précède, le grief invoqué par le recourant doit être rejeté.

## **5.1.2**

**5.1.2.1** En deuxième lieu, le recourant s'est plaint d'une violation du droit au respect de la vie privée au sens de l'art. 8 CEDH ainsi que d'une violation du principe de proportionnalité. Il a fait valoir en substance que, dans son ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral n'avait pas exigé de réelle description du soupçon de non-respect des obligations fiscales des personnes concernées. En l'absence d'informations concrètes sur ce point, il n'était pas possible de déterminer si la demande française constituait une pêche aux renseignements illicite et de vérifier si l'atteinte à la vie privée constituée par la transmission de données était proportionnelle. A ce titre, il a fait valoir que les données bancaires bénéficiaient du champ de protection de l'art. 8 CEDH, tout comme les renseignements demandés dans le cadre de la demande d'assistance, soit le nom, le prénom, la date de naissance et la dernière adresse connue.

Dans sa réponse du 1<sup>er</sup> juin 2021, l'AFC a en substance indiqué que les processus d'élaboration et d'adoption des lois et des conventions – telles que la LAAF et la CDI CH-FR – assuraient le respect des droits fondamentaux ainsi que leur éventuelle restriction de manière justifiée et proportionnée. Le législateur suisse avait ainsi déjà procédé à une pesée d'intérêts entre, d'une part, l'intérêt public à recueillir des impôts et à entretenir des relations internationales harmonieuses et, d'autre part, l'intérêt privé des personnes à garder leurs données personnelles

confidentielles. La CDI CH-FR prévoyait notamment que seules des données vraisemblablement pertinentes pouvaient être transmises. Les conditions prévues à l'art. 8 CEDH étaient ainsi présumées remplies.

Dans sa réplique du 29 juin 2021, le recourant a estimé qu'une présomption du respect de l'art. 8 CEDH n'était pas suffisante et que l'AFC n'avait pas démontré qu'une violation de l'art. 8 CEDH était proportionnelle dans le cas d'espèce.

**5.1.2.2** Afin de limiter au maximum les ingérences dans la vie privée au sens de l'art. 8 CEDH (cf. aussi art. 13 Cst.) générées par l'assistance administrative, l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR prévoit que seuls les renseignements vraisemblablement pertinents seront échangés dans ce cadre (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.4.2 ; voir aussi le consid. 2.3 supra). En l'occurrence, comme relevé supra (cf. consid. 5.1.1.2), le Tribunal fédéral a explicitement retenu que la demande d'assistance administrative présentée par la France fournissait des éléments suffisamment concrets pour soupçonner que les personnes figurant sur les listes B et C n'avaient pas respecté leurs obligations fiscales et que les renseignements demandés remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2 à 6.3). Le Tribunal de céans ne saurait donc remettre en question l'appréciation du Tribunal fédéral sur ce point (cf. supra consid. 1.4.3). En ce qui concerne le respect de la vie privée du recourant, le Tribunal se rallie à l'argumentation développée par l'autorité intimée dans sa réponse du 1<sup>er</sup> juin 2021, ainsi qu'à l'arrêt de la CourEDH « G.S.B. contre Suisse » n° 28601/11 du 22 décembre 2015. Si la CourEDH a bien retenu que les informations relevant des comptes bancaires étaient à considérer comme des données personnelles protégées par l'art. 8 CEDH et que leur transmission constituait une ingérence dans la vie privée de la personne concernée, elle a également retenu que cette ingérence était en l'espèce admissible au regard de l'art. 8 par. 2 CEDH (§ 93) ; or, la présente constellation est comparable à celle déjà tranchée par la CourEDH et, comme indiqué ci-dessus (cf. consid. 5.1.1.2), les éléments sont in casu suffisamment concrets pour fonder un soupçon autorisant l'ingérence dans le droit de l'Homme en question (voir également arrêts du TAF F-5708/2020 du 7 juin 2022 consid. 10.2 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 5.5.5).

**5.1.2.3** Le grief du recourant tenant à une violation de son droit à la vie privée au sens de l'art. 8 CEDH et du principe de proportionnalité doit par conséquent être rejeté.

### 5.1.3

**5.1.3.1** En troisième lieu, le recourant a fait valoir une violation du principe de pertinence vraisemblable contraire aux art. 28 par. 1 CDI CH-FR et 17 LAAF. Selon lui, les autorités françaises n'avaient pas pu démontrer de manière vraisemblable qu'il était résident fiscal français durant la période requise, à savoir entre 2010 et 2015. La demande d'assistance se fondait sur des listes datant de 2006 et 2008 contenant des codes domicile français. L'ancienneté de ces listes faisait qu'elles n'étaient pas suffisantes pour démontrer qu'il était résident fiscal français durant la période visée. De plus, il était résident fiscal et civil (...) entre 2013 et 2015 et ne séjournait plus en France. A titre de moyens de preuve, il a versé une copie de (...), d'un (...) et d'un (...) (cf. pce TAF 1 annexes 19, 20 et 21). Rien ne le rattachait ainsi à la France pour la période 2013 à 2015. Cet Etat n'avait pas allégué que la présente situation puisse constituer un conflit de résidence et se fondait uniquement sur un code domicile que l'AFC savait être erroné, dès lors que le domicile inscrit dans le « XML-out » était celui de son domicile en (...) dès 2013.

**5.1.3.2** Comme relevé ci-dessus (supra consid. 5.1.1.2), le Tribunal fédéral a déjà jugé que la demande française respectait le principe de la pertinence vraisemblable et ces conclusions lient le Tribunal de céans.

En revanche, la question n'a pas été spécifiquement examinée, dans l'arrêt du Tribunal fédéral, de savoir si, compte tenu des éléments concernant l'absence de domicile en France tels qu'invoqués ici par le recourant, la pertinence vraisemblable aurait disparu en l'espèce. A cet égard, la Cour de céans rappelle qu'en présence d'un conflit de résidence, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile ; elle n'a en effet ni les moyens matériels ni la compétence formelle de trancher un tel conflit lorsqu'elle reçoit une demande d'assistance (cf. consid. 2.9 supra).

En l'occurrence, il est relevé que le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de juger que les codes de domicile français figurant sur les listes B et C constituaient des critères d'assujettissement suffisants pour considérer que les personnes derrière ces listes étaient assujetties en France durant la période sous contrôle (cf. arrêt du TAF A-1562/2018 du 3 août 2020 consid. 4.2). Cet élément est de surcroît appuyé par l'arrêt du Tribunal fédéral qui a jugé dans l'ATF 146 II 150 - à tout le moins implicitement en considérant que la demande du 11 mai 2016 était admissible - que ces

codes de domicile constituaient des critères d'assujettissement suffisants, et explicitement au considérant 6 que « les renseignements demandés remplissent la condition de la pertinence vraisemblable selon l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR ». Dans ces circonstances et compte tenu du fait qu'il est incontestable que le recourant figure avec un code domicile français « 111 » dans la liste Excel annexée à la requête du 11 mai 2016, il y a lieu de retenir que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant dans le cas d'espèce, à savoir celui du domicile au sens de l'art. 4 par. 1 CDI CH-FR, est apparemment plausible. La revendication de résidence fiscale de l'autorité requérante n'a pas, dans ces circonstances, à être remise en cause sous l'angle de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 2.9 supra).

**5.1.3.3** De surcroît, la Cour de céans relève qu'il n'est pas préjudiciable que la demande d'assistance administrative se fonde sur les listes B et C datant respectivement de 2006 et 2008, alors que les renseignements demandés portent sur les années 2010 à 2015. En effet, il ressort de l'état de fait de la requête que l'autorité française cherche à déterminer si les personnes derrière les listes B et C - qui détenaient un compte bancaire au sein de la banque UBS entre 2006 et 2008 - en possédaient un durant la période sous contrôle, à savoir 2010 à 2015. Cet élément n'est pas problématique dès lors que, selon la jurisprudence, il n'est pas exigé de l'Etat requérant qu'il fournisse pour chacune des périodes visées un élément concret de soupçon qui se rattache spécifiquement à chacune de ces périodes (cf. arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 s.). De plus, comme mentionné supra (cf. consid. 5.1.1.2 ci-avant), le Tribunal fédéral a jugé que la demande litigieuse fournissait suffisamment d'éléments concrets permettant de soupçonner que les personnes concernées, identifiables au travers des listes B et C, avaient agi en violation du droit fiscal. Partant, le fait que la demande repose sur des listes datant de 2006 et 2008 ne permet pas de conclure que les informations requises ne seraient pas vraisemblablement pertinentes quel qu'ait été le domicile fiscal du recourant entendu au sens international matériel pour les années 2006 et 2008.

**5.1.3.4** Au vu de ce qui précède, le grief invoqué par le recourant doit être rejeté.

#### **5.1.4**

**5.1.4.1** Dans sa réplique du 29 juin 2021, le recourant a également fait valoir que, selon le droit français, la prescription serait acquise tant sous l'angle fiscal que sous l'angle pénal fiscal. S'agissant cependant

d'éléments de droit français, il convenait d'annuler la décision attaquée et de la renvoyer à l'AFC afin que celle-ci interpelle les autorités françaises sur ce point, afin de pouvoir s'assurer de la pertinence actuelle de la demande du 11 mai 2016 (cf. pce TAF 8).

**5.1.4.2** Comme relevé supra (cf. consid. 2.4), le rôle de l'Etat requis dans la procédure d'assistance administrative est assez restreint et se borne à un contrôle de plausibilité (cf. également arrêt du TAF A-2807/2022 du 9 janvier 2023 consid. 4.1.2). Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire, il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 5.5). Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat. En particulier, les objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale étrangère ou aux éventuels obstacles procéduraux qui, selon le droit de l'Etat requérant, s'opposeraient à l'utilisation des renseignements requis doivent être adressés aux autorités de cet Etat (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 4.6, 142 II 161 consid. 2.2 et 142 II 218 cons 3.6 ; arrêt du TF 2C\_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1).

Ce principe s'applique en particulier à la question de la prescription selon le droit de l'Etat requérant. Dans un arrêt du 18 mars 2022, le Tribunal fédéral a retenu, sous l'angle de la condition de la pertinence vraisemblable, que le fait que l'indication de la possible survenance de la prescription émane de l'autorité requérante elle-même n'était pas déterminant, d'autant plus que dans le cas d'espèce aucune clarification spécifique n'avait été effectuée et qu'il n'existait aucun autre indice que les informations demandées n'étaient plus utiles à l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4.2). En l'occurrence, le Tribunal fédéral a jugé qu'il incombait aux intimées de soulever, le cas échéant, l'exception de prescription dans la procédure nationale de l'Etat requérant. Il n'en va autrement que lorsqu'il existe des raisons de penser que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère ou qu'il existe d'autres vices graves (cf. arrêt du TAF A-2807/2022 précité consid. 4.1.3 et les réf. cit.).

**5.1.4.3** En l'espèce, le recourant se prévaut de l'existence éventuelle d'un empêchement de procéder en raison de la prescription liée aux périodes fiscales visées par la demande d'assistance administrative. La question de la prescription relève cependant du droit interne de l'Etat requérant. Ainsi, selon la jurisprudence, l'examen des objections liées au bien-fondé de la

procédure fiscale conduite à l'étranger et à l'existence d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus sont soustraites à l'appréciation des autorités de l'Etat requis, sous réserve de violation de principes élémentaires de procédure ou de vices graves. La question de l'acquisition éventuelle de la prescription des créances fiscales en cause est donc de la compétence des autorités françaises. Il appartient auxdites autorités d'interpréter leur propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée. Tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes françaises (cf. sur l'ensemble consid. 5.1.4.2 supra).

**5.1.4.4** Le Tribunal de céans ne saurait donc substituer sa propre interprétation de la législation française à celle de l'Etat requérant, d'autant plus qu'il n'est ni allégué ni établi que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère en lien avec l'exception de prescription ou qu'il pourrait exister d'autres vices graves.

Par conséquent, le grief du recourant doit être rejeté.

## **5.2**

**5.2.1** Dans son grief suivant, le recourant s'est plaint d'une violation du principe de la bonne foi au sens de l'art. 7 let. c LAAF, dès lors que la demande se fonderait sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse. Cette question juridique n'ayant pas été traitée dans l'ATF 146 II 150, il convient par conséquent de l'examiner plus en détail dans la présente cause.

Selon l'intéressé, il était notoire que le point de départ de la procédure d'assistance administrative provenait d'une infraction, à savoir le vol de CD de données et la vente de ces données aux autorités allemandes. Sans l'achat de ces données, le parquet de Bochum n'aurait pas perquisitionné les locaux de la banque UBS en Allemagne, n'aurait pas découvert les listes A, B et C, et sans l'obtention de ces listes, la France n'aurait pas pu déposer la demande d'assistance administrative querellée. La personne ayant volé les CD de données avait été condamnée par la Cour d'Appel du Tribunal pénal fédéral et, la presse internationale ayant largement relayé cette affaire, l'Etat requérant ne pouvait pas de bonne foi affirmer qu'il ignorait ou ne pouvait savoir que les données provenaient de CD volés et d'une infraction. Par ailleurs, selon l'art. 3 de l'Arrêté fédéral du 18 juin 2010 portant approbation d'un nouvel avenant à la CDI CH-FR, le Conseil fédéral avait déclaré que la Suisse n'accorderait pas l'entraide

administrative en matière fiscale lorsque la demande d'entraide se fonderait sur des données obtenues illégalement.

**5.2.2** A titre liminaire, la Cour de céans relève qu'il ressort de l'état de fait de la requête qu'une enquête diligentée par le parquet de Bochum et des visites domiciliaires effectuées dans les succursales allemandes de la banque UBS en mai 2012 et juillet 2013 ont abouti à la saisie de données concernant des contribuables français liés à des comptes ouverts auprès de la banque UBS en Suisse. Ces données ont été communiquées à la DGFIP par l'administration fiscale allemande à la suite d'une demande de la France sur la base de la Directive n° 2011/16/UE (cf. consid. A.b supra). De surcroît, l'AFC précise dans la décision finale attaquée que les autorités fiscales allemandes auraient déclaré – dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle – que les données en cause étaient stockées sur un serveur domestique d'UBS Deutschland AG à Francfort. Le serveur de sauvegarde comprenait des sauvegardes des ordinateurs des employés d'UBS Deutschland AG, parmi lesquels figurait l'ordinateur d'une employée de cette banque sur lequel figurent les données en cause. L'autorité inférieure précise du reste que dans ce contexte, le Ministère public de la Confédération a ouvert le 18 janvier 2017 une enquête contre personne inconnue pour violation éventuelle des art. 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) et 273 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0). Selon une déclaration soumise par la banque UBS dans le cadre de cette enquête, le Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie aurait acheté en août 2012 un CD de données contenant les informations sur des clients enregistrés auprès de la banque UBS en Suisse. Sur la base de ce CD de données, les autorités allemandes auraient mené des enquêtes contre de nombreux clients allemands de la banque UBS. C'est dans le cadre de ces enquêtes que le parquet de Bochum aurait procédé à diverses perquisitions au siège d'UBS Deutschland AG à Francfort et auprès d'autres sites d'UBS en Allemagne. Lors de la perquisition au siège de la banque UBS Deutschland AG à Francfort, le Ministère public aurait saisi une grande quantité de données physiques et électroniques où se trouvaient notamment les données en question concernant des clients enregistrés en Suisse. L'AFC énonce encore que cet exposé des faits est confirmé par le mandat de perquisition délivré par le parquet de Bochum le 3 juillet 2013 qui a été fourni par la banque UBS dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative (cf. Décision finale de l'AFC, ch. 6.4).

**5.2.3** Sur la base des faits tels que décrits ci-avant, il convient d'examiner si la demande litigieuse repose sur des données volées comme l'allègue

le recourant. A cet égard, la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux données volées prescrit qu'il y a lieu d'examiner dans chaque cas particulier la question d'un éventuel comportement constitutif d'une violation du principe de la bonne foi étant entendu que celui-ci est établi lorsque l'Etat requérant ne respecte pas un éventuel engagement de ne pas utiliser de données provenant d'actes effectivement punissables au regard du droit suisse et qu'il dépose néanmoins une demande qui présente un lien de causalité direct ou indirect avec de telles données ou qu'il est prouvé qu'il a acheté des données acquises illégalement pour fonder sa demande (cf. arrêts du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.3 à 5.5, 2C\_819/2017 du 2 août 2018 consid. 2.2.2, 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.3 à 2.3.4). Ces deux éléments seront examinés successivement dans les consid. 5.2.3.1 à 5.2.3.2 ci-après.

**5.2.3.1** En l'occurrence, la question déterminante à trancher en premier lieu est celle de savoir si l'autorité requérante a donné l'assurance qu'elle n'utiliserait pas les données – prétendument volées – sur lesquelles la demande litigieuse se fonde. En effet, comme relevé ci-avant, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance qu'aucune donnée dérobée sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées.

En l'espèce, à aucun moment l'autorité requérante ne s'est engagée à ne pas déposer de requête d'assistance administrative fondée spécifiquement sur les données recueillies dans le cas d'espèce. Certes, le Tribunal de céans ne nie pas que la France a donné son assurance à la Suisse qu'aucune des données dérobées à la filiale genevoise de la banque HSBC par Hervé Falciani ne serait utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (l'existence de cet engagement ressort avant tout du communiqué de presse du 12 février 2010 du Département fédéral des finances consultable à l'adresse [www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-31623.html](http://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-31623.html) ; cf. également ATF 143 II 224 consid. 6.5). Toutefois, l'engagement de l'Etat français de ne pas exploiter les données soustraites par Hervé Falciani ne saurait s'étendre aux données UBS sur lesquelles la présente demande se fonde (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 5.2.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-

1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6). Il s'agit en effet d'une autre banque et d'un autre état de fait. Le cas échéant, il s'agirait d'un autre acte punissable. Par conséquent, on ne saurait admettre que l'assurance donnée par la France de ne pas exploiter les données soustraites par Hervé Falciani est transposable dans le cadre de la présente demande, de sorte que le cas d'espèce se distingue de celui jugé par le Tribunal fédéral dans l'ATF 143 II 224, dans lequel il a été considéré que l'Etat français avait violé le principe de la bonne foi en lien avec « l'affaire Falciani ». On ne voit pas qu'il existe par ailleurs un autre engagement pris par l'Etat français dans ce sens et le recourant ne le soutient à juste titre pas.

**5.2.3.2** Quant à l'existence d'un lien de causalité entre les données prétendument volées et la demande d'assistance administrative dont se prévaut le recourant, la jurisprudence du Tribunal fédéral l'a mentionné comme critère permettant de démontrer l'absence de bonne foi de l'Etat requérant, lorsque celui-ci s'est engagé à ne pas former de demande sur la base de telles données. Si une telle assurance n'a pas été donnée – comme dans le cas d'espèce – le fait que la demande se fonde sur des renseignements éventuellement obtenus à la suite d'un vol de données ne suffit pas, à lui seul, à conclure à un comportement contraire à la bonne foi de l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4). Nonobstant ce qui précède et par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève tout de même que le Tribunal pénal fédéral – soit un tribunal suisse compétent – est parvenu à la conclusion que la vente des données à l'Allemagne constituait une infraction pénale au regard du droit suisse (cf. arrêt du Tribunal pénal fédéral SK.2016.34 du 21 janvier 2019). Or, malgré cet acte punissable au regard du droit suisse, la Cour de céans a déjà eu l'occasion de juger qu'il n'existait pas de lien de causalité suffisamment étroit entre cet acte – soit la vente de données au Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie – et la demande du 11 mai 2016 de l'autorité requérante puisque que la chaîne de causalité a été rompue par des facteurs externes, tel que les investigations ultérieures menées par les autorités allemandes. De surcroît, il est relevé que la demande litigieuse ne se fonde pas directement sur les données obtenues illégalement mais sur celles trouvées lors des perquisitions effectuées dans les succursales allemandes de la banque UBS, qui ont ensuite été communiquées à la France sur la base de la Directive n° 2011/16/UE (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 5.2.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi

que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6 ; consid. A.b et 5.1.2 supra).

**5.2.4** Le Tribunal relève encore que l'art. 3 al. 1 de l'Arrêté fédéral du 18 juin 2010 portant approbation d'un nouvel avenant à la Convention entre la Suisse et la France contre les doubles impositions (RS 672.934.9), qui dispose que « [l]e Conseil fédéral déclare au Gouvernement de la République française que la Suisse n'accorde pas l'entraide administrative en matière fiscale lorsque la demande d'entraide se fonde sur des données obtenues illégalement et qu'elle demandera en tel cas l'entraide judiciaire », n'est pas déterminant dans ce contexte, contrairement à ce que tente de soutenir le recourant. En effet, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, lors de l'examen de la recevabilité d'une demande, il est avant tout déterminant de savoir si l'Etat requérant s'est engagé ou non à ne pas présenter une demande fondée sur des données volées (cf. consid. 2.4.3 supra). Tel n'est pas le cas en l'occurrence, non seulement parce que les données ne peuvent pas en l'espèce être considérées comme ayant été volées, mais aussi parce que le dossier ne fait état d'aucun engagement de la part de la France de ne pas présenter de demandes en lien avec les données sur lesquelles la demande du 11 mai 2016 a été déposée (cf. arrêt du TAF A-1605/2021 du 22 avril 2022 consid. 5.2.3.1).

**5.2.4.1** C'est en conséquence en vain que le recourant se prévaut d'une violation du principe de la bonne foi au sens défini aux considérants 2.4.1 à 2.4.3 ci-avant.

### **5.3**

**5.3.1** Dans sa réplique du 29 juin 2021, le recourant a mis en doute l'obtention par la France des listes B et C sur la base de la Directive n° 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Selon lui, l'art. 20 de cette Directive prévoyait que les demandes d'informations et d'enquêtes administratives ne pouvaient être formulées que si elles comportaient au moins l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. Or l'identité du recourant était précisément l'un des objets de la demande d'entraide. Il était dès lors difficilement envisageable que la France ait bien obtenu ces listes sur la base de ladite Directive, ce qui laissait présager une violation du principe de la confiance. Il convenait ainsi d'annuler la décision attaquée, respectivement de la renvoyer à l'AFC avec instruction d'éclaircir ce point.

**5.3.2** Le Tribunal de céans rappelle que la demande de la France se fonde sur les données trouvées lors des perquisitions effectuées dans les

succursales allemandes de la Banque ordonnées par les autorités pénales allemandes (cf. supra consid. A.b). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de constater que les données en question ont été communiquées à la France selon une procédure légale, en application de la Directive n° 2011/16/UE (cf. arrêts du TF 2C\_901/2021 du 25 novembre 2021 consid. 5.1 et 2C\_320/2021 du 30 avril 2021 consid. 1.1 et 4.2). La question soulevée par le recourant n'est donc pas pertinente et il convient de rejeter son grief.

## **5.4**

**5.4.1** Le recourant s'est également plaint d'une violation du principe de subsidiarité, estimant que les autorités françaises n'avaient pas épuisé leurs sources habituelles de renseignements avant de formuler la demande d'entraide. Selon lui, l'Autorité requérante s'était bornée à comparer les données des listes à l'origine de la demande avec d'autres données reçues de l'AFC dans le cadre de l'Accord bilatéral sur la fiscalité de l'épargne entre l'UE et la Suisse. Une simple comparaison de listes ne constituait pas un épuisement des sources habituelles. Par ailleurs, depuis 2017, la Suisse et la France s'échangeaient automatiquement les données, conformément à la Norme Commune de Déclaration (CRS ou Common Reporting Standard). L'Autorité requérante n'avait cependant pas comparé les données reçues selon le standard avec les données obtenues depuis l'Allemagne. Bien que la demande française ait été déposée six mois avant l'entrée en vigueur de l'échange automatique d'informations, rien n'empêchait la France de comparer les données reçues d'Allemagne avec celles provenant de l'échange automatique d'informations afin de retirer, amplifier ou restreindre le champ de la demande. De l'avis du recourant, si l'autorité requérante n'avait pas procédé à cette comparaison, il revenait à l'AFC de s'en charger afin de ne pas se muer en agent du fisc français.

Dans sa réponse du 1<sup>er</sup> juin 2021, l'AFC a relevé que le respect du principe de subsidiarité s'examinait au moment du dépôt de la demande. Par conséquent, des informations transmises postérieurement audit dépôt – soit des informations transmises par le biais de l'échange automatique d'informations dès l'année 2017 – n'étaient pas de nature à remettre en cause le respect du principe de subsidiarité. Ceci était d'autant plus manifeste que les autorités compétentes françaises n'avaient pas retiré leur demande suite à la transmission de telles informations.

Par réplique du 29 juin 2021, le recourant s'est pour l'essentiel référé aux arguments de son recours. Il a précisé que, selon le principe de l'économie

de procédure, les autorités devaient conduire les procédures administratives de manière raisonnable en évitant les pertes de temps et les actes sans portée. Il revenait ainsi à l'AFC de s'assurer que la France avait toujours besoin des données concernées avant de rendre une décision dénuée de toute pertinence et violant sa vie privée.

**5.4.2** Dans le cas d'espèce, l'autorité fiscale française a déposé une demande d'assistance administrative en date du 11 mai 2016. Il ne s'agit pas d'un cas d'échange automatique de renseignements comme semble le soutenir le recourant. La Cour de céans rappelle à nouveau que le Tribunal fédéral a jugé – à tout le moins implicitement en considérant que la demande française du 11 mai 2016 était admissible – que les conditions formelles de l'assistance administrative étaient satisfaites (cf. consid. 4.1 supra). Il en découle que le grief du recourant est mal fondé et qu'il convient de le rejeter (cf. arrêts du TAF A-3073/2020 du 14 décembre 2021 consid 5.2 et A-3074/2020 du 14 décembre 2021 consid. 5.3).

## **5.5**

**5.5.1** L'intéressé s'est prévalu d'une violation du principe de spécialité. Les informations obtenues par un Etat dans le cadre d'une procédure d'entraide pénale ne pouvaient pas être utilisées par l'Etat requérant dans un autre contexte, en particulier fiscal. Or les données obtenues initialement par les autorités allemandes l'avaient été dans un contexte strictement pénal, suite aux perquisitions menées par le parquet de Bochum. Le Ministère public allemand aurait ensuite transmis les trois listes trouvées aux autorités fiscales allemandes. Or si la transmission de données relatives à des contribuables allemands se justifiait, on ne voyait pas en quoi des listes de comptes avec un code domicile français devaient être transmises aux autorités fiscales allemandes, ne revêtant aucune pertinence pour ces dernières. Bien que la France ait affirmé avoir reçu les données des trois listes sur la base de la Directive n° 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ces informations auraient dû faire l'objet d'une procédure d'entraide pénale. Le contexte initial - pénal - de la récolte de ces données devait demeurer au premier plan.

**5.5.2** Selon la jurisprudence du Tribunal de céans (cf. arrêt du TAF A-1883/2021 du 22 février 2022 consid. 4.8.2), la question de savoir si les données trouvées lors des perquisitions effectuées en Allemagne pouvaient ensuite, dans l'Etat requérant, être exploitées dans le cadre d'une procédure de recouvrement de l'impôt ou d'une procédure pénale fiscale doit être examinée au cours d'une procédure dans l'Etat requérant.

En l'espèce, si le recourant entend contester le mode de transmission des données depuis l'Allemagne et leur exploitation par les autorités françaises, il lui reviendra de s'adresser aux autorités françaises compétentes.

Le grief du recourant doit ainsi être rejeté.

## **5.6**

**5.6.1** Le recourant a fait valoir une violation de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'assistance administrative fiscale (OAAF, RS 651.11), lequel prévoit que les demandes groupées sont admises pour les renseignements relatifs à des faits survenus à partir du 1<sup>er</sup> février 2013. A ce titre, il a relevé que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, afin de déterminer si une demande d'assistance constituait ou non une pêche aux renseignements illicite, les mêmes exigences devaient être imposées aux demandes groupées et aux demandes collectives lorsque ces dernières identifiaient les personnes concernées au moyen d'un critère clairement déterminé, comme des numéros de comptes bancaires. De l'avis du recourant, il n'y aurait ainsi pas de réelle différence entre une demande groupée et une demande collective et, ces deux types de demandes étant soumis aux mêmes conditions, ils devraient nécessairement prévoir le même champ d'application temporel. A ce titre, il a critiqué l'argumentation développée à ce sujet par le Tribunal fédéral dans son ATF 146 II 150 et a prié le Tribunal de céans de corriger cette incohérence en interdisant toute transmission d'informations antérieure au 1<sup>er</sup> février 2013.

**5.6.2** Sur ce point, il est relevé que le Tribunal fédéral a explicitement indiqué que la date du 1<sup>er</sup> février 2013 ne concernait que les demandes groupées (cf. arrêt 2C\_653/2018 consid. 5, not. 5.4 à 5.6). Le Tribunal de céans ne distingue pas de motifs suffisants pour remettre en question cette interprétation, étant rappelé qu'il est lié par les considérants de l'arrêt en question (cf. supra consid. 1.4.3).

Partant, le grief soulevé par le recourant doit être rejeté.

## **6.**

**6.1** 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.

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

## **7.**

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.**

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.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

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

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

Le président du collège :

La greffière :

Yannick Antoniazza-Hafner

Cendrine Barré

**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 :