



---

Cour VI  
F-1911/2021

## Arrêt du 27 juin 2022

---

Composition

Claudia Cotting-Schalch (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Yannick Antoniazza-Hafner, juges,  
Laura Hottelier, greffière.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par Maître Yves Klein,  
Etude Monfrini Bitton Klein,  
Place du Molard 3, 1204 Genève,  
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 X.\_\_\_\_\_ 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 X.\_\_\_\_\_ (Switzerland) AG (ci-après : X.\_\_\_\_\_). 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 X. \_\_\_\_\_ de fournir les documents et renseignements demandés. Celle-ci fut également

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

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

**C.**

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

**D.**

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

**E.**

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

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

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

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

**F.**

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

**G.**

En date du 10 août 2020, l'AFC transmet à A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant ou l'intéressé) l'intégralité des pièces du dossier.

**H.**

Par décision finale du 23 mars 2021, notifiée au prénommé en tant que personne concernée, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

**I.**

Par acte du 23 avril 2021, l'intéressé déposa un recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou TAF) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 23 mars 2021. Il conclut principalement, sous suite de frais et de dépens, à l'annulation de la décision précitée ainsi qu'au refus de la demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale de la France.

Subsidiairement, le recourant conclut au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision.

**J.**

Par courrier du 14 juillet 2021, l'AFC conclut au rejet du recours, réfutant tous les griefs du recourant.

La détermination de l'autorité inférieure fut communiquée à l'intéressé par ordonnance du 16 juillet 2021.

**K.**

Par courrier du 16 août 2021, l'intéressé a déposé une réplique, dans laquelle il a persisté dans toutes ses conclusions tendant à l'admission de son recours. Cet écrit a été communiqué à l'autorité inférieure par ordonnance du 17 août 2021.

**L.**

Par ordonnance du 11 février 2022, le Tribunal informa les parties que sa Cour VI était désormais compétente pour le traitement de leur procédure A-1911/2021 et que le numéro de la procédure de celle-ci était désormais F-1911/2021. La composition du collège fut par ailleurs communiquée et un délai imparti pour le dépôt d'une éventuelle demande de récusation.

Le recourant n'a pas fait usage de cette possibilité.

**M.**

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**

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), l'intéressé 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, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

#### **1.4**

**1.4.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n° 1146 ss).

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

## **2.**

**2.1** En premier lieu, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu par l'autorité inférieure en relation avec le devoir de motivation de l'AFC et son droit de consulter les pièces au dossier, ainsi que d'un déni de justice matériel et d'une décision arbitraire.

## **2.2**

**2.2.1** 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) et concrétisé, en droit administratif, par les art. 26 ss PA, impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision afin que le justiciable puisse la comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents (cf. ATF 142 II 154 consid. 4.2 ; 141 V 557 consid. 3.2.1 ; 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). Cela étant, la motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas nécessairement se prononcer sur tous les moyens soulevés par les parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C\_950/2012 du 8 août 2013 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-5528/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (cf. 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 (cf. arrêt du TF 5A\_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

**2.2.2** La jurisprudence a également 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 (cf. ATF 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3).

**2.2.3** 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 responsives 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]*, 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° 64 *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).

**2.2.4** Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, l'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces du dossier (art. 15 LAAF) concrétisent le droit d'être entendu (cf. arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 3.3). Ainsi, l'art. 15 al. 1 LAAF prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. Quant à l'art. 15 al. 2 LAAF, il 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 (cf. 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).

## **2.3**

**2.3.1** 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).

**2.3.2** 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 A5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.3, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3).

## **2.4**

**2.4.1** Cela étant, il convient tout d'abord d'analyser si l'autorité inférieure a violé le droit d'être entendu du recourant en lui refusant la consultation de certaines pièces du dossier. A cet égard, ce dernier fait valoir que l'AFC n'aurait transmis qu'un nombre limité de pièces, ce qui aurait eu pour conséquence de l'empêcher de vérifier les circonstances dans lesquelles les listes des clients de X.\_\_\_\_\_ avaient été obtenues. En outre, il relève plus particulièrement que l'autorité inférieure a rendu sa décision en se basant sur des faits établis dans le cadre d'autres procédures parallèles, sans pour autant qu'il n'ait eu accès à l'ensemble de ces pièces.

**2.4.2** Tout d'abord, le Tribunal constate que les pièces dont le recourant a requis la consultation, soit notamment « *tous les documents de la procédure pénale allemande* » et « *les procès-verbaux des visites domiciliaires effectuées dans les succursales allemandes de la banque X.\_\_\_\_\_ par le Parquet de Bochum* », concernent une procédure parallèle d'assistance administrative impliquant X.\_\_\_\_\_, distincte de la présente cause. Or, il sied de rappeler, à l'instar de l'autorité inférieure, que le droit de consulter les pièces d'un dossier ne comprend pas, comme déjà rappelé ci-dessus, le droit de consulter les dossiers se rapportant à des procédures ne concernant pas la partie concernée (cf. WALDMANN/OESCHGER, op.cit, consid. 2.2.3 ci-dessus). Par ailleurs, les faits déterminants qui ressortent desdites pièces ont été indiqués non seulement dans la décision attaquée mais également dans la demande d'échange d'informations introduite par les autorités fiscales françaises. S'ajoute encore à cela que dans l'ATF 146 II 150, la Haute Cour a admis le bien-fondé des demandes d'entraide administrative introduites par la DGFIP sur la base des éléments d'information communiqués par l'autorité française, confirmant ainsi en particulier la validité de l'ordonnance de production du 10 juin 2016.

**2.4.3** Au surplus, il sied de constater que l'intéressé a requis de l'AFC l'accès à l'intégralité du dossier. Faisant suite à cette requête, l'autorité intimée a alors remis à ce dernier le dossier complet de la cause. Le recourant a ainsi eu accès aux pièces du dossier relatif à la procédure d'assistance administrative le concernant en conformité au droit d'être entendu.

## 2.5

**2.5.1** Le requérant invoque ensuite une violation de son droit d'être entendu au motif que l'AFC aurait rendu une décision générale à son égard en violant le droit à une décision motivée. L'autorité intimée aurait également omis de prendre en considération les moyens invoqués. En utilisant une « *décision finale standard* » ne statuant pas sur le cas individuel et concret de l'intéressé, l'AFC aurait en outre commis un déni de justice matériel et contreviendrait au principe de l'interdiction de l'arbitraire.

**2.5.2** Tout d'abord, force est de constater que le requérant a pu faire valoir ses arguments avant qu'une décision ne soit prise à son encontre et qu'il a ainsi pu se prononcer sur l'établissement des faits (cf. prise de position du 20 octobre 2016 [dossier de l'autorité inférieure pce. 57]).

**2.5.3** Cela dit, il est vrai que dans la décision litigieuse, l'AFC expose de manière standardisée – sans se référer explicitement à la prise de position du requérant – les raisons pour lesquelles elle considère qu'« *il existe suffisamment d'indications que les personnes concernées sont résidentes en France, comme l'exige la jurisprudence* » et que « *l'existence d'un assujettissement en France est ainsi suffisamment démontré* » (Décision finale de l'AFC, ch. 4.6). 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 requérant de saisir les raisons pour lesquelles cette administration avait considéré que les arguments avancés n'étaient pas déterminants. Tel est le cas en particulier s'agissant de son moyen tendant à faire valoir qu'il avait son domicile fiscal hors de France durant la période visée. L'autorité inférieure a ainsi expliqué pourquoi, à son avis, le suffixe 111 désignant un domicile en France dans les listes de la banque X. \_\_\_\_\_ permettait de fonder la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Elle a également indiqué les motifs pour lesquels le code de domicile précité pouvait être considéré comme fiable. Dès lors, le Tribunal constate que l'AFC, en rendant la décision querellée, n'a pas violé l'obligation de motiver sa décision. Ce grief doit dès lors être rejeté, à l'instar de celui fondé sur le déni de justice matériel ou encore l'arbitraire de la décision entreprise résultant en l'espèce d'une motivation sommaire de la décision attaquée.

**2.5.4** La Cour relève au surplus que l'intéressé a pu faire valoir l'entier de ses arguments dans le cadre de ses écritures présentées au stade du

recours (cf. prise de position du du 24 août 2020 [dossier de l'autorité inférieure pce.68]). Dans ces circonstances et au vu 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 de l'obligation de motiver liée à la standardisation de la décision entreprise – qui n'est du reste pas constatée dans le cas d'espèce – aurait été réparée devant le Tribunal de céans. En outre, sur le vu des arguments du recours, il apparaît que l'intéressé a très bien compris la décision querellée.

**2.6** Au vu de ce qui précède, les griefs tirés de la violation du droit d'être entendu doivent être rejetés.

### **3.**

#### **3.1**

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

L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<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).

**3.1.2** Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord 2014 modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (ci-après : Protocole 2014 ; FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes

impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). Parmi les modifications intervenues, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel – relatif à l'identification de la personne concernée – a été modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014. Avant sa modification, cette disposition exigeait de l'Etat requérant qu'il fournisse le nom et une adresse de la personne faisant l'objet du contrôle ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter son identification tel que par exemple sa date de naissance ou son état civil. La version actuelle du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, tel que modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014, prévoit désormais que l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête peut résulter du nom de cette personne ou *de tout autre élément de nature à en permettre l'identification* (sur les développements du contexte de la modification du ch. XI du Protocole additionnel, cf. ATF 146 II 150 consid. 5.2.3 ; cf. arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 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. 5.3 ci-après sur l'application de cette jurisprudence au cas d'espèce ; ATF 146 II 150 consid. 5.6 ; cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 2.1.2 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 2.3).

**3.2** La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations ; arrêts du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

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

### **3.4**

**3.4.1** Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du

2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

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

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

### **3.5**

**3.5.1** 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).

**3.5.2** 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. 5.2 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).

**3.6** Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir ATF 147 II 13 consid. 3.4, 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

### **3.7**

**3.7.1** L'Etat requérant doit également respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou

procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

**3.7.2** Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 3.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

**3.8** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. 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. 3.3 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).

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

n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 s., 142 II 218 consid. 3.6).

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

#### **4.**

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 5 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par le recourant (cf. consid. 6 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 l'intéressé en relation avec des éléments sur lesquels le Tribunal fédéral ne s'est pas prononcés dans l'ATF 146 II 150. S'agissant des griefs ayant déjà fait l'objet d'un examen par la Haute Cour, le Tribunal de céans y répondra en présentant un bref résumé des considérants de l'arrêt précité – étant rappelé que le TAF est lié par les motifs de ce jugement (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3).

#### **5.**

**5.1** 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.

**5.2** 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 X.\_\_\_\_\_ (ch. 2) ; le nom du détenteur d'informations, soit la banque X.\_\_\_\_\_ (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.

**5.3** 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).

## **6.**

### **6.1**

**6.1.1** Pour ce qui est des conditions de fond, le recourant argue en premier lieu que les informations le concernant ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable dès lors qu'il n'aurait pas été fiscalement domicilié en France durant la période visée, mais en Y..... Selon lui les requêtes présentées par les autorités françaises consisteraient en fait à une pêche aux renseignements prohibée et n'apporterait « *aucun élément justifiant un soupçon fondé de non-respect de ses obligations fiscales* », comme l'exigent les règles en la matière.

**6.1.2** En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie la Cour de céans (cf. consid. 1.4.3 *supra*) 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. 5.2 *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 (cf. consid. 3.5.2 *supra* 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.

**6.1.3** 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. 3.9 *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 éléments suffisants pour justifier la requête d'assistance fiscale internationale, 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, est suffisamment plausible pour que les renseignements requis soient considérés comme vraisemblablement pertinents et la question de savoir s'il entre en concurrence avec un critère d'assujettissement de l'Etat tiers dans lequel le recourant fait valoir avoir été domicilié fiscalement durant la période sous contrôle n'a pas à être examinée par la Cour de céans.

Partant, le premier grief invoqué par le recourant doit être rejeté.

## **6.2**

**6.2.1** Le recourant estime ensuite que la demande du 11 mai 2016 constituerait une pêche aux renseignements proscrite sous l'angle temporel dès lors que les listes B et C – sur lesquelles se fondent ladite demande – datent de 2006 et 2008, soit plusieurs années avant le début de la période pour laquelle les renseignements sont demandés. « *A cela s'ajoute[rait] que pour soutenir la présomption de non-respect de l'obligation déclarative qui incombe aux contribuables résidents fiscaux en France, l'administration fiscale française [se serait] appuyée, dans sa demande d'entraide, sur la situation des contribuables connus d'elle entre le 3 juillet 2015, date à laquelle elle a obtenu la communication des listings volés d'Allemagne, et le 11 mai 2016, date de sa demande d'assistance administrative* ». A cet égard, il a précisé s'être domicilié en Y.\_\_\_\_\_ en 2013, « *soit avant, pendant et après cette période* » et « *n'était donc pas assujetti illimité à l'impôt sur le revenu en France et, partant, non soumis à l'obligation de déclarer sa fortune et ses revenus mobiliers au fisc français* ». Cela prohiberait, selon lui, une transmission d'information à l'autorité française au-delà de cette période.

**6.2.2** 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 X. \_\_\_\_\_ 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 ci-avant (cf. consid. 6.1.2 *supra*), 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 - comme l'avance le recourant- que celle-ci constituerait une pêche aux renseignements proscrite sous l'angle temporel. C'est par ailleurs également dans ce sens que la jurisprudence la plus récente de la Cour de céans a jugé cette question juridique (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 5.1.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions ; cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021]).

Sur le vu de ce qui précède, ce grief invoqué par le recourant doit également être rejeté.

## 7.

**7.1** 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 5'000 francs (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.

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

## 8.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h 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 5'000 francs (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.

La présidente du collège :

La greffière :

Claudia Cotting-Schalch

Laura Hottelier

**Indication des voies de droit :**

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

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant, par l'entremise de son mandataire (Acte judiciaire),
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire).