



Arrêt du 15 novembre 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Alexander Mistic, juges,
Renaud Rini, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Nicolas Gillard,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a La Direction générale des finances publiques française (ci-après : la DGFIP ou l'autorité requérante) a adressé trois demandes d'assistance administrative, datées du (...) 2020, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Lesdites demandes sont fondées 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 (CDI CH-FR, RS 0.672.934.91).

A.b Dans ses requêtes, la DGFIP a indiqué examiner la situation fiscale, au titre des années 2010 à 2017, de Madame X._____, décédée à (...) en France le (...) (ci-après : la personne concernée décédée). Selon le droit français, la personne concernée décédée a laissé deux héritiers résidant tous deux en Suisse : Monsieur A._____ (ci-après : successeur en droit 1) et Monsieur B._____ (ci-après : successeur en droit 2) qui sont en conflit au sujet de sa succession. Des enquêtes judiciaires pour abus de faiblesse et dénonciation calomnieuse ainsi que pour homicide volontaire sont actuellement menées en France. Il ressort des informations dont dispose la DGFIP que la personne concernée décédée était domiciliée en France depuis de nombreuses années bien qu'elle affirmait résider en Suisse. L'examen de ses comptes bancaires ouverts en France a montré que la personne concernée décédée transférait régulièrement depuis ses comptes bancaires suisses des revenus de trusts lui permettant d'assurer un important train de vie en France. Des comptes bancaires ouverts en Suisse auprès de C._____, de Da._____ et de Ea._____ ont ainsi été identifiés. Or ni compte bancaire ouvert en Suisse, ni revenu de source suisse n'ont été déclarés à l'autorité requérante par la personne concernée décédée. L'autorité requérante a indiqué que les demandes présentées visent à obtenir les relevés des comptes en cause afin d'identifier tous les revenus, y compris de trusts, pour les années 2010 à 2017 et contrôler le montant des avoirs détenus au jour du décès. Selon la DGFIP, les renseignements demandés sont nécessaires pour établir le montant des impôts éludés en France.

A.c Dans le but de contrôler et de recouvrer l'impôt sur le revenu 2010 à 2017, l'impôt sur la fortune immobilière 2010 à 2017 ainsi que les droits de succession 2017 (cf. ch. 9 et 10 des demandes d'assistance), l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

A/ En ce qui concerne les comptes n° (...) ouvert à la C. _____, n° (...) et (...) ouverts au Da. _____ et les comptes n° (...), (...), (...) et compte-titres n° (...) ouverts à la Eb. _____, veuillez communiquer :

1/ la date d'ouverture de ces comptes bancaires, et le cas échéant, la date de clôture ;

2/ les états de fortune au 1^{er} janvier de chacune des années 2010 à 2017 ;

3/ les relevés de ces comptes, pour la période du 01/01/2010 au 31/12/2017, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values) ;

4/ la copie du formulaire A, I, S, T ou tout autre document analogue ;

5/ en cas de clôture des comptes précités, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.

B/ Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont la contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique, au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels elle disposerait d'une procuration.

C/ Merci de fournir les éléments demandés au point (A) pour les comptes visés au point (B)

Par ailleurs, l'autorité requérante a déclaré dans chacune de ses trois demandes d'assistance administrative que :

(a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ;

(b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l'accord sur la base duquel elle est formulée ;

(c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ;

(d) elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées.

B.

B.a Sur requête téléphonique de l'AFC du 9 septembre 2020, l'Office de la population de la commune de (...) a confirmé que le successeur en droit 1 résidait toujours dans cette commune.

B.b Sur requêtes de l'AFC des 9 et 10 septembre 2020, l'Office de la population de la commune de (...) a indiqué, par courrier du 11 septembre 2020, que le successeur en droit 2 avait quitté (...) et pris domicile en France.

B.c Par ordonnances de production du 18 septembre 2020, l'AFC a requis de la C._____, de Da._____ et/ou Db._____ et d'Ea._____ et/ou Eb._____ (ci-après et ensemble : les détenteurs d'informations) la remise des documents et renseignements demandés. Les détenteurs d'informations également été priés d'informer le successeur en droit 2 de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, dans un délai de dix jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.d Par courrier du 7 octobre 2020, dans le délai prolongé par l'AFC, Eb._____ a transmis à l'AFC les informations demandées et a également indiqué avoir informé le successeur en droit 2 de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par courrier recommandé qui a été notifié le 10 octobre 2020.

B.e Par courrier du 8 octobre 2020, dans le délai prolongé par l'AFC, C._____ a transmis à l'AFC les informations demandées et a indiqué ne pas avoir été en mesure de contacter le successeur en droit 2.

B.f Par courriers du 30 octobre 2020, dans le délai prolongé à deux reprises par l'AFC, Da._____ et Db._____ ont transmis à l'AFC les informations demandées et ont indiqué ne pas avoir été en mesure de contacter le successeur en droit 2.

B.g Par courrier du 21 décembre 2020, notifié le 22 décembre 2020, C._____ a informé les sociétés F._____ et G._____, titulaires de relations bancaires au sein de son établissement, de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et en a averti l'AFC par courrier du 22 décembre 2020.

B.h Par ordonnances de production complémentaires du 22 décembre 2020, l'AFC a requis des détenteurs d'informations la fourniture de documents et renseignements supplémentaires.

B.i Par courriel du 5 janvier 2021, C. _____ a transmis à l'AFC un document complémentaire.

B.j Par courriers des 29 décembre 2020 et 22 janvier 2021, Eb. _____ a transmis à l'AFC les informations complémentaires demandées.

B.k Par courriers des 11 janvier 2021, 22 février 2021, 15 mars 2021, 6 avril 2021, 20 mai 2021 et 19 août 2021, Da. _____ et Db. _____ ont transmis à l'AFC, après avoir obtenu de celle-ci à différentes reprises des précisions sur les informations requises, les informations complémentaires demandées.

C.

C.a Par courrier du 27 octobre 2021, notifié le 28 octobre 2021, l'AFC a informé le successeur en droit 1 des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité requérante, en lui impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

C.b Par courriel du 1^{er} novembre 2021, avec procuration annexée prévoyant l'absence de domiciliation à l'adresse du mandataire, Maître Nicolas Gillard a indiqué avoir été mandaté par le successeur en droit 1 pour assister celui-ci dans la procédure devant l'AFC.

C.c Sur requête de l'AFC du 11 novembre 2021, l'Office de la population de la commune de (...) a, par courrier du même jour, transmis l'adresse de Monsieur Z. _____.

C.d Par courrier du 18 novembre 2021, Maître Nicolas Gillard a remis à l'AFC, dans le délai prolongé par celle-ci, les observations de son mandant.

C.e Par courriers du 19 novembre 2021, notifiés le 22 novembre 2021, l'AFC a informé Monsieur Z. _____ et la société H. _____ des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité requérante, en leur impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

C.f Le successeur en droit 2, la société de droit du Liechtenstein I. _____, les fondations de droit du Liechtenstein J. _____ et K. _____ et la société de droit des Iles Vierges britanniques L. _____ n'ayant pas pu être contactés, les notifications ont fait l'objet de publications par l'AFC dans la

Feuille fédérale le 26 novembre 2021. A cette occasion, un délai de dix jours pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications a été imparti. Aucune de ces personnes et entités ne s'est manifestée dans ce délai.

C.g Par courriers du 17 décembre 2021, l'AFC a remis l'intégralité des pièces du dossier à Maître Nicolas Gillard, à Monsieur Z. _____ et à la société H. _____, à la suite des demandes de ceux-ci des 26 et 30 novembre 2021.

C.h Par courrier et par courriel du 10 janvier 2022, la société H. _____ a consenti à la transmission des informations la concernant.

C.i Par courrier et par courriel du 10 janvier 2022, suite à un entretien téléphonique du même jour, Monsieur Z. _____ a consenti à la transmission des informations le concernant.

C.j Par courrier et par courriel du 31 janvier 2022, corrigé le 2 février 2022, Maître Nicolas Gillard a remis, dans le délai prolongé par l'AFC, les observations de son mandant à l'AFC. Il s'est ensuite entretenu téléphoniquement avec l'AFC les 15 et 16 février 2022.

C.k Par courriel du 28 avril 2022, Maître Nicolas Gillard a remis des observations complémentaires de son mandant à l'AFC.

C.l Sur requête téléphonique de l'AFC du 3 mai 2022, Da. _____ et Db. _____ ont confirmé que toutes les informations disponibles portant sur la période requise avaient été transmises.

D.

Par décision finale du 4 mai 2022 notifiée au successeur en droit 1 le 5 mai 2022 et aux autres personnes et entités impliquées par publications dans la feuille fédérale le 11 mai 2022, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements remis par les détenteurs d'informations.

E.

E.a Par mémoire du 7 juin 2022, le successeur en droit 1 (ci-après : le recourant), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 4 mai 2022. Par cet acte, le recourant, sous suite de frais et dépens, a conclu :

Préalablement

I. Déclarer le présent recours recevable.

II. Constaté l'effet suspensif dont est automatiquement assorti le présent recours.

Principalement

III. Annuler la décision du 4 mai 2022 rendue par l'AFC accordant l'assistance administrative aux autorités indiennes (sic).

IV. Renvoyer la cause à l'AFC pour obtention des renseignements complémentaires et nouvelle décision dans le sens des considérants de l'arrêt du TAF.

Subsidiairement

V. Requérir la production par Banque Db. _____ et/ou Db. _____ des renseignements/documents suivants:

a. En exécution de la lettre B des demandes du (...) 2020, références des comptes ouverts au nom de ou portant la désignation « M. _____ », « N. _____ » et « O. _____ », ou encore « Ma. _____ », « Na. _____ » et « Oa. _____ », et, en exécution de la lettre C des demandes du (...) 2022 (sic), tous les renseignements y relatifs relevant des chiffres 1 à 5 de la lettre A.

b. En exécution des lettres B et C des demandes du (...) 2020, correspondances et documents annexes qui accompagnaient les Annexes 28, 32, 33 et 35.

c. En exécution des lettres B et C des demandes du (...) 2020, tout formulaire antérieur aux Annexes 28, 32, 33 et 35.

VI. Supprimer le caviardage portant sur les dates des annexes qui seront transmises à l'Autorité requérante, spécifiquement s'agissant des Annexes 28, 32, 33 et 35.

E.b Dans sa réponse du 19 juillet 2022 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

E.c Par réplique du 2 août 2022, le recourant a maintenu les conclusions déposées dans son mémoire de recours du 7 juin 2022.

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 (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]).

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposées le (...) 2020, les demandes d'assistance litigieuses entrent 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).

1.3 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. Selon l'art. 18a LAAF, les successeurs en droit des personnes décédées se voient conférer le statut de partie.

1.4 En l'espèce, le recourant est un des successeurs en droit de la personne concernée décédée au sens de l'art. 18a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir lui est reconnue dans la présente procédure en vertu de l'art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA.

1.5 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3). L'AFC peut toutefois retirer l'effet suspensif à un éventuel recours dans une décision finale, car celle-ci n'a généralement pas pour objet une prestation pécuniaire dans le domaine de l'assistance administrative internationale. Après le dépôt du recours, la même compétence revient au TAF

en tant qu'autorité de recours, à son président ou au juge instructeur (cf. art. 19 al. 3 LAAF en relation avec l'art. 55 al. 2 PA). En l'espèce, le recours a donc un effet suspensif de par la loi et celui-ci n'a jamais été retiré. Le recourant ne dispose dès lors d'aucun intérêt digne de protection à requérir le constat de l'effet suspensif dans la présente cause (cf. arrêt du TAF A-47/2020 du 12 mars 2021 consid. 1.3). Par conséquent, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur le chef de conclusions du recourant formulé à titre préalable et visant à ce que l'effet suspensif soit constaté.

1.6 Cela étant précisé, sous réserve du consid. 1.5 supra, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

2.

2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

2.3 En l'espèce, le recourant se plaint en substance du caractère incomplet des renseignements et documents devant être transmis à l'autorité requérante et requiert la levée du caviardage des dates apparaissant dans la documentation bancaire.

Le Tribunal examinera d'abord le droit applicable *ratione temporis* et *matèriæ* aux demandes d'assistance administrative en cause et les conditions formelles de recevabilité de celles-ci (consid. 3 infra). Il exposera ensuite les conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 4 infra), avant de traiter les griefs d'ordre matériel invoqués par le recourant (consid. 5 infra).

3.

3.1 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 qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention

fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; 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 résultent de l'Avenant du 27 août 2009, en vigueur depuis le 4 novembre 2010 (RO 2010 5683).

3.2 L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, s'applique aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009 ; 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).

3.3 En l'espèce, dans la mesure où les demandes d'assistance en cause portent sur les périodes fiscales allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2017, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable. Par ailleurs, les demandes de l'autorité requérante visent à appliquer la législation française relative à l'impôt sur le revenu et sur la fortune et aux droits de succession, conformément à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR qui prévoit de façon large l'échange de renseignements pour les impôts « de toute nature ».

3.4 Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (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 par la demande ; (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). La jurisprudence a considéré à cet égard que l'indication des dispositions du droit fiscal étranger n'est pas requise (arrêt du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.2 avec les réf. citées).

3.5 En l'espèce, les requêtes d'assistance administrative présentées par la DGFIP contiennent l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Elles mentionnent en effet l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, à savoir la personne concernée décé-

dée (cf. Faits, let. A.b supra), la période visée par la demande, soit les années fiscales 2010 à 2017, la description des renseignements demandés, le but fiscal poursuivi, à savoir le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur la fortune immobilière et des droits de succession (cf. Faits, let. A.c supra) ainsi que les détenteurs d'informations.

3.6 Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que les demandes d'assistance de l'autorité requérante sont formellement recevables conformément à la CDI CH-FR.

4.

4.1 Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.5.4). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111] ; ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 et 142 II 218 consid. 3.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'Etat requérant s'agissant de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

4.2

4.2.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale des Etats contractants. Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF

2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). 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. En droit interne, la conséquence procédurale d'une demande déposée à des fins de recherche de preuves, constitutive d'une pêche aux renseignements, est l'irrecevabilité (cf. art. 7 let. a LAAF).

4.2.2 Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 4.1 supra ; cf. aussi ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 143 II 185 consid. 3.3.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 144 II 206 consid. 4.3, 143 II 185 consid. 3.3.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2). Au-delà du contrôle de plausibilité, l'Etat requérant ne doit pas s'interroger sur le droit interne, matériel ou procédural, de l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.3).

4.3 Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (cf. pour la France, ch. XI par. 4 en lien avec le ch. XI par. 3 let. d du Protocole additionnel). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 CV, qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (cf. ATF 143 II 136 consid. 5.2.1 et 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1). Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (cf. sur l'ensemble, ATF 147 II 116 consid. 5.2 ; cf. également ATF 144 II 130 consid. 8.2.1, 143 II 202 consid. 6.3.1, 142 II 35 consid. 3.2 et 142 II 161 consid. 2.1.3).

5.

5.1

5.1.1 Le requérant avance tout d'abord que les documents bancaires produits par Da._____ et Db._____ seraient incomplets car ils ne comporteraient notamment pas les documents relatifs aux comptes de M._____ et de N._____. Il se fonde à cet égard sur un document intitulé « Consolidated status report for direct interests of Mme X._____ », daté du 27 avril 2007 faisant état de relations bancaires au 31 mars 2007 au nom de ces entités auprès de P._____ et de D._____ et sur des ordres de paiement et des avis de débit datant de 2014 et 2015, signés par le mandataire de la personne concernée décédée.

5.1.2 Selon l'art. 10 al. 3 LAAF, le détenteur des renseignements doit remettre tous les renseignements pertinents en sa possession ou sous son contrôle. Cette formulation correspond au standard international et oblige le détenteur à remettre tous les renseignements qui se trouvent dans sa sphère de contrôle juridique ou effective (Message concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5790). A la suite de la fusion le (...) 2012 de P._____ avec Da._____, celle-ci a repris l'ensemble des actifs et passifs de P._____ (cf. art. 22 de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine [LFus, RS 221.301]). Les droits et les obligations de P._____ sont ainsi entrés dans le patrimoine de Da._____. De ce fait, les obligations de P._____, notamment au titre de détenteur d'informations au sens de l'art. 10 LAAF, ont été transférées à Da._____.

5.1.3 Il convient au préalable de relever que l'AFC, après avoir obtenu le 30 octobre 2020 une première réponse de Da._____ et de Db._____ en réponse à son ordonnance de production du 18 septembre 2020, a contacté ces établissements bancaires à six reprises afin d'obtenir des précisions sur la documentation transmise et s'assurer de la remise de l'ensemble de la documentation nécessaire (cf. Faits, let. B.k supra). L'autorité inférieure a également obtenu en fin de procédure, le 3 mai 2022, la confirmation expresse de Da._____ et de Db._____ que toutes les informations disponibles portant sur la période visée par les demandes d'assistance avaient été transmises (cf. Faits, let. C.l supra).

5.1.4 Les pièces produites par le requérant ne sont pas de nature à remettre en cause les déclarations de Da._____ et Db._____ quant à la complétude des documents remis. En effet, s'agissant tout d'abord du document « Consolidated status report for direct interests of Mme X._____ », le requérant ne saurait déduire dudit document l'existence de

relations bancaires supplémentaires pour la période concernée. Ce document date en effet de 2007 et est donc antérieur de trois ans à la période visée par les demandes d'assistance. Quant aux ordres de paiement et avis de débit datant de 2014 et 2015, signés par le mandataire de la personne concernée décédée, ils attestent seulement que des virements depuis le compte de la personne concernée décédée auprès de C. _____ ont été ordonnés et effectués en faveur de comptes détenus par H. _____ auprès de Da. _____. Ces pièces ne démontrent pas que la personne concernée décédée était titulaire, ayant droit économique ou au bénéfice d'une procuration sur d'éventuels comptes supplémentaires détenus par les entités désignées par le recourant.

5.1.5 Dans ces circonstances, il n'est pas établi que Da. _____ et Db. _____ n'auraient pas satisfait à leur obligation de collaboration et remis l'ensemble des documents requis. Les allégations du recourant tenant à l'incomplétude des documents remis ne peuvent dès lors être suivies.

5.2

5.2.1 Le recourant estime par ailleurs que toutes les annexes aux documents d'ouverture de comptes et aux formulaires A, I, S, T ainsi que la correspondance entourant les relations visées par les requêtes d'assistance devraient être transmises à l'autorité requérante, spécifiquement en lien avec les annexes 28, 32, 33 et 35 de la décision litigieuse. Il requiert également la production et la transmission des formulaires antérieurs à ceux contenus dans les annexes 28, 32, 33 et 35 de la décision litigieuse.

5.2.2 Dans la décision litigieuse, l'AFC a estimé que les informations demandées par l'autorité requérante semblent précises et se limitent à la transmission des documents d'ouverture telle que décrit au point A/4 des demandes, à savoir « La copie du formulaire A, I, S, T ou tout autre document analogue ». Selon elle, la transmission de renseignements complémentaires irait à l'encontre du principe de la bonne foi.

5.2.3 Le Tribunal constate que les documents dont l'AFC envisage la transmission, en particulier ceux contenus dans les annexes 28, 32, 33 et 35 de la décision litigieuse, sont conformes à la requête contenue au point A/4 des demandes de l'autorité requérante (cf. Faits, let. A.c supra). Ces documents permettent d'établir le pouvoir de disposition effectif de la personne concernée décédée sur les comptes bancaires en cause et sont vraisemblablement pertinents pour identifier l'ensemble des revenus de la personne concernée décédée pour les années fiscales 2010 à 2017. La trans-

mission de ces informations est ainsi conforme au but poursuivi par l'autorité requérante, à savoir le contrôle et le recouvrement des impôts dus par la personne concernée décédée (cf. Faits, let. A.c supra) et n'entrave en rien la réalisation d'un échange efficace de renseignements (cf. consid. 4.3 supra). Transmettre à l'autorité requérante toutes les annexes aux documents d'ouverture de comptes et aux formulaires A, I, S, T et que la correspondance, ainsi que le requiert le recourant, serait non seulement disproportionnée mais remettrait également en cause l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées par l'autorité requérante (cf. consid. 4.2.2 supra). Le même raisonnement s'applique aux formulaires antérieurs à ceux contenus dans les annexes 28, 32, 33 et 35 de la décision litigieuse, si tant est qu'ils soient en possession de Da. _____ et de Db. _____, ce qui n'a pas été établi par le recourant.

5.2.4 L'AFC a ainsi interprété les demandes d'assistance administrative en cause de manière conforme au ch. XI par. 4 du Protocole additionnel et aux principes de la bonne foi et de la proportionnalité en entendant transmettre à la DGFIP, s'agissant des annexes 28, 32, 33 et 35 de la décision litigieuse, les formulaires A et les « Declaration by trustees on opening an account » des relations bancaires n° (...) et n° (...) auprès de Db. _____ (auparavant auprès de P. _____) ainsi que les formulaires A des relations bancaires n° (...) et n° (...) auprès de Da. _____.

5.2.5 Au vu de qui précède, le grief du recourant sur ce point doit donc être rejeté.

5.3

5.3.1 Le recourant requiert enfin la suppression des caviardages portant sur les dates des annexes de la décision en cause qui seront transmises à l'autorité requérante, en particulier des annexes 28, 32, 33 et 35. Il considère que, pour apprécier les informations devant être transmises, tous les renseignements « matériels » que comportent les documents produits par les détenteurs d'informations devraient être communiqués. Ainsi, pour déterminer dans quelle mesure la personne concernée décédée et/ou ses mandataires, ainsi que les responsables des entités interposées ont ou non déféré à leurs obligations fiscales françaises, les dates auxquelles les formulaires A ou les documents analogues, contenus dans les annexes 28, 32, 33 et 35 de la décision litigieuse, ont été établis seraient de première importance. Cela d'autant plus qu'une enquête pénale a été ouverte en France à l'encontre de l'un des signataires de ces formulaires, le mandataire de la personne concernée décédée, pour abus de faiblesse.

5.3.2 Dans sa réponse du 19 juillet 2022, l'autorité inférieure a estimé que les caviardages effectués sur les annexes portent sur des dates non couvertes par les demandes d'assistance administrative de l'autorité requérante et sont donc entièrement justifiés. Elle a ajouté que l'existence d'une enquête pénale en France n'entre pas en considération pour déterminer le caviardage requis.

5.3.3 Le Tribunal relève que l'octroi de l'assistance administrative en matière fiscale dépend avant tout du champ d'application temporel de la CDI en cause. Il s'ensuit que les renseignements qui n'entrent pas dans le champ d'application temporel de ladite convention ne peuvent pas être communiqués (arrêts du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 4.1 et 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 in fine). En l'espèce, l'échange de renseignements en vertu de la CDI CH-FR ne peut être accordé qu'à partir du 1^{er} janvier 2010 (cf. consid. 3.2 supra). Dès lors, le caviardage opéré par l'AFC portant sur les dates antérieures au 1^{er} janvier 2010 présentes sur les formulaires A ou les documents analogues devant être transmis à l'autorité requérante est justifié. En outre, comme le relève à juste titre l'autorité inférieure, l'existence d'une procédure pénale menée en France, distincte de la procédure d'assistance administrative en matière fiscale ici seule en cause, est indifférente sur ce point. Il est loisible à l'Etat requérant, pour les besoins de la procédure pénale qu'il mène sur son territoire, de présenter une demande d'entraide judiciaire en matière pénale. Il n'appartient pas au recourant de se substituer à l'Etat requérant à cet égard. Suivre la position du recourant reviendrait à détourner la CDI CH-FR de son sens et de son but et à contourner les mécanismes de l'entraide judiciaire en matière pénale. Enfin, rien n'empêche le recourant d'adresser lui-même les documents en sa possession non caviardés qu'il juge utiles à l'autorité requérante dans le cadre de la procédure fiscale étrangère (cf. arrêt du TAF A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 6.2).

5.3.4 Au vu de ce qui précède, le grief du recourant, mal fondé, doit être rejeté.

6.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

7.

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 (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

8.

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).

9.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 lorsqu'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 est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge du recourant. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure. Une copie de l'arrêt est adressée au mandataire du recourant dans la mesure où le recourant n'a pas élu domicile à l'adresse de son mandataire.

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Renaud Rini

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, à son adresse personnelle (Acte judiciaire)
- au mandataire du recourant (copie)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)