



---

Cour I  
A-3114/2022

## Arrêt du 23 mars 2023

---

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Iris Widmer, Keita Mutombo, juges,  
Renaud Rini, greffier.

---

Parties

A. \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maître Mitra Sohrabi,  
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 de Contrôle Fiscal Centre Est française (ci-après : la DIRCOFI ou l'autorité requérante) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2021, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est 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 (CDI CH-FR, RS 0.672.934.91).

**A.b** Dans sa requête, la DIRCOFI a indiqué examiner la situation fiscale de la société B. \_\_\_\_\_ (ci-après : la personne concernée), détenue indirectement, via une holding, par Madame C. \_\_\_\_\_ et représentée par son (...), Monsieur A. \_\_\_\_\_. En effet, l'autorité requérante a expliqué qu'elle a eu connaissance de relations commerciales entre la personne concernée et les entreprises D. \_\_\_\_\_ et/ou E. \_\_\_\_\_, sises à (...) et immatriculées en Suisse toutes deux sous le numéro CHE-(...). L'entreprise F. \_\_\_\_\_, sise à (...), est également mentionnée dans la demande d'assistance. Interrogé lors du contrôle, Monsieur A. \_\_\_\_\_ a indiqué qu'il dirigeait ces entreprises et que leur objet social était la (...). Monsieur A. \_\_\_\_\_ n'a pas précisé s'il s'agissait de sociétés ou d'entreprises individuelles. D'après lui, les prestations sont payées au moyen de virements sur le compte bancaire suisse (...). Toutefois, les factures émises par les prestataires suisses mentionnent l'IBAN (...). La DIRCOFI n'a pas les moyens de vérifier la réalité matérielle des prestations des entités suisses. Elle souhaite, par ailleurs, savoir si les virements effectués par la personne concernée ont bien été portés au crédit du compte susmentionné ou de tout autre compte ouvert au nom des entités dirigées par Monsieur A. \_\_\_\_\_. La requête a également pour but de vérifier que les entreprises suisses D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ disposent bien des moyens matériels nécessaires à l'exercice de leurs activités.

**A.c** Dans le but de contrôler et de recouvrer l'impôt sur les sociétés pour les périodes allant du (...) 2018 au (...) 2021 à l'égard de la personne concernée (cf. ch. 9 et 10 de la demande d'assistance), l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

« - Sur la(les) société(s) immatriculée[s] sous le numéro CHE-[...]

a. Effectivité de l'activité exercée :

Veillez nous indiquer la date de création de cette(ces) société(s).

Quelle est l'activité réelle des entités D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ ?

Veillez fournir une copie des statuts de cette(ces) sociétés.

L'adresse est-elle une adresse de domiciliation ou celle du lieu de l'exercice réel d'une activité?

Veillez préciser les moyens matériels dont disposent cette(ces) société(s) et les moyens humains (l'effectif de la société et les fonctions exercées).

b. Régime fiscal :

Ces entités sont-elles soumises à des obligations déclaratives fiscales en Suisse? Dans l'affirmative, veuillez produire la copie des bilans déposés au titre de la période [du] [...] 2018 au [...] 2021.

En outre, vous voudrez bien me faire parvenir la copie des déclarations de TVA souscrites au titre de la même période, qui permettraient de valider que les prestations sont bien imposées en Suisse.

c. Détention du capital :

Quels sont les noms et adresses des associés/actionnaires (bénéficiaires effectifs) et des dirigeants des entreprises D. \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ ?

Veillez indiquer la répartition du capital avec les pourcentages de détention des associés/actionnaires ainsi que leurs noms et adresses.

- Informations sur les comptes bancaires détenus par cette(ces) société(s) :

La(les) société(s) est-elle bien titulaire du compte bancaire n° [...]?

En cas de réponse négative, veuillez m'indiquer qui est titulaire du compte.

Vous voudrez bien me faire parvenir la copie des extraits bancaires de ce compte.

Des virements ont été effectués par la [personne concernée] sur le compte ouvert auprès de la banque X. \_\_\_\_\_ n° [...] au titre de la période du [...] 2018 au [...] 2021.

Veillez m'indiquer qui est titulaire du compte.

Vous voudrez bien me faire parvenir la copie des extraits bancaires de ce compte. »

Par ailleurs, l'autorité requérante a déclaré dans sa demande 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. »

**A.d** Par ordonnances du 2 juillet 2021, l'AFC a demandé aux administrations fiscales des cantons de (...) et de (...), à X.\_\_\_\_\_ et à Monsieur A.\_\_\_\_\_ de produire les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. X.\_\_\_\_\_ et Monsieur A.\_\_\_\_\_ ont en outre été priés d'informer la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et d'inviter celle-ci à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**A.e** Par courrier du 9 juillet 2021, respectivement du 13 juillet 2021, les administrations fiscales des cantons de (...) et de (...) ont fourni à l'AFC les informations requises par la demande d'assistance administrative.

**A.f** Par courrier du 12 juillet 2021, X.\_\_\_\_\_ a fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative et a informé l'AFC ne pas avoir été en mesure de contacter la personne concernée.

**A.g** Par courrier du 20 juillet 2021, l'AFC a demandé à X.\_\_\_\_\_ d'informer Monsieur A.\_\_\_\_\_ (ci-après : la personne habilitée à recourir) de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et d'inviter celui-ci à désigner, dans un délai de dix jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**A.h** Par courrier du 22 juillet 2021, l'AFC a mis en demeure la personne habilitée à recourir de lui fournir les informations demandées.

**A.i** Lors d'un entretien téléphonique du 26 juillet 2021, la personne habilitée à recourir s'est enquis auprès de l'AFC du déroulement de la procédure

d'assistance administrative en lien avec l'ordonnance de production du 2 juillet 2021 la concernant.

**A.j** Par courrier du 28 juillet 2021, X. \_\_\_\_\_ a transmis à l'AFC le suivi postal du courrier d'information du 20 juillet 2021 adressé à la personne habilitée à recourir qui a été distribué le 30 juillet 2021.

**A.k** Par courriel du 25 août 2021, dans le délai prolongé par l'AFC, la personne habilitée à recourir a remis à l'AFC une partie des informations requises par la demande d'assistance administrative.

**A.l** Sur requête téléphonique de l'AFC du 13 septembre 2021, la personne habilitée à recourir a remis à l'AFC, par courriel du 14 septembre 2021, une partie des informations requises par la demande d'assistance administrative. Elle a également demandé à l'AFC de s'adresser désormais à sa mandataire, Maître Sohrabi.

**A.m** Sur requête de l'AFC du 15 septembre 2021, Maître Sohrabi a remis à l'AFC, par courriel du 24 septembre 2021, la procuration attestant de ses pouvoirs de représentation de la personne habilitée à recourir.

**A.n** Sur requête téléphonique de l'AFC du 16 septembre 2021, la personne habilitée à recourir a informé celle-ci, par courriel du même jour, que le courrier d'information destiné à la personne concernée, joint à l'ordonnance de production du 2 juillet 2021, avait été reçu par la personne concernée le 5 août 2021.

**A.o** Sur requête de la DIRCOFI du (...) 2021, l'AFC a indiqué à celle-ci, par courriel du (...) 2021, que le traitement du dossier était en cours et lui a demandé si, au-delà du délai qu'elle avait indiqué, les informations requises seraient toujours utiles.

**A.p** Par courriel du (...) 2021, l'autorité requérante a répondu à l'AFC que les informations requises seraient toujours utiles.

**A.q** Par ordonnance du 3 décembre 2021, l'AFC a demandé à Maître Sohrabi de produire les documents et renseignements manquants.

**A.r** Par courrier et courriel du 22 décembre 2021, dans le délai prolongé par l'AFC, Maître Sohrabi a remis à l'AFC une partie des informations requises.

**A.s** Sur requête de l'AFC du 25 janvier 2022, Maître Sohrabi a remis à l'AFC, par courriel du 9 février 2022, dans le délai prolongé par l'AFC, les renseignements complémentaires demandés par celle-ci.

**B.**

**B.a** Par courrier du 15 février 2022, l'AFC a informé Maître Sohrabi des informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante et lui a imparti un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

**B.b** Par courrier et courriel du 9 mars 2022, Maître Sohrabi a remis les observations de son mandant à l'AFC, dans le délai prolongé par l'AFC et a demandé la consultation des pièces du dossier.

**B.c** Par courrier du 29 mars 2022, l'AFC a remis les pièces du dossier à Maître Sohrabi.

**B.d** Par courrier et courriel du 14 avril 2022, Maître Sohrabi a remis les observations de son mandant à l'AFC, dans le délai prolongé par l'AFC.

**B.e** Sur requête de la DIRCOFI du (...) 2022, l'AFC a indiqué à celle-ci, par courriel du (...) 2022, que le traitement du dossier était en cours.

**C.**

Par décision finale du 13 juin 2022, notifiée le 15 juin 2022 à la personne habilitée à recourir par l'intermédiaire de sa mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour les renseignements transmis par les administrations fiscales des cantons de (...) et de (...), X.\_\_\_\_\_ et la personne habilitée à recourir.

**D.**

**D.a** Par mémoire du 15 juillet 2022, la personne habilitée à recourir (ci-après : le recourant), agissant par l'intermédiaire de sa 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 13 juin 2022. Par cet acte, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à ce que son recours soit déclaré recevable. Quant au fond, il a requis, principalement, l'admission du recours, l'annulation de la décision finale de l'AFC du 13 juin 2022 et le refus de donner suite à la demande d'assistance administrative du (...) 2021. Subsidiairement, il a requis l'admission du recours et le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants du TAF. En tout état

de cause, il a requis que l'AFC soit déboutée de toutes autres ou contraires conclusions.

**D.b** Dans sa réponse du 26 août 2022 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**D.c** Le requérant s'est déterminé par réplique du 16 septembre 2022, dans le délai prolongé par le Tribunal. Il a joint à sa prise de position un courriel de l'autorité requérante du (...) 2022 qui contenait notamment le passage suivant « (...) le contrôle de la [personne concernée] a été interrompu suite à une demande d'assistance administrative internationale adressée aux autorités Suisses le (...) 2021. Vous avez été informé de ce fait par courrier daté du [...] 2021 (accusé réception le [...] 2021). Je souhaiterais reprendre le déroulement du contrôle de la [personne concernée] à son nouveau siège social sis [en France]. Je vous propose de nous rencontrer le [...] 2022 à 9 heures dans les locaux de votre siège social (...) ». En se fondant sur ce courriel, le requérant a présenté de nouvelles conclusions, formulées de la sorte :

« A la forme et préalablement :

1. Déclarer recevable le présent recours.

Au fond:

Préalablement :

1. Interpeller l'AFC pour qu'elle verse au dossier de la procédure le détail des contacts qu'elle aurait eus avec l'autorité requérante et qui ne figure pas au dossier de la procédure annexé à sa réponse du 29 août 2022.
2. Cela fait, et si aucun contact ne devait être intervenu entre l'AFC et l'autorité requérante, ordonner à l'AFC d'interpeller l'autorité requérante sur la compatibilité des actes d'enquête qu'elle diligente avec le principe de subsidiarité applicable en matière d'entraide administrative.

Principalement :

3. Admettre le présent recours.
4. Annuler la décision finale de l'AFC du 13 juin 2022.
5. Refuser de donner suite à la demande d'assistance administrative des autorités compétentes françaises du (...) 2021.

Subsidiairement :

6. Admettre le présent recours.

7. Renvoyer la cause à l'AFC afin qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants du TAF.

En tout état :

8. Rejeter toutes autres ou contraires conclusions.

9. Mettre les frais de la procédure à la charge de l'AFC, respectivement de la Confédération Suisse.

10. Condamner l'AFC, respectivement la Confédération Suisse, aux dépens de la présente procédure de recours, lesquels comprendront une indemnité équitable à titre de participation aux honoraires d'avocat du recourant. »

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<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 (...) 2021, 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).

**1.3** 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 con-



fère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

**1.4** En l'espèce, l'AFC a informé le recourant de la procédure d'assistance administrative conformément à l'art. 14 al. 2 LAAF. Dans un deuxième temps, l'autorité inférieure lui a notifié la décision finale du 13 juin 2022, en qualité de personne habilitée à recourir, par l'entremise de sa mandataire. Conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, le recourant dispose dès lors d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse et ainsi de la qualité pour recourir dans la présente cause.

**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 (art. 20 al. 1 LAAF).

Cela étant précisé, 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** Dans son mémoire de recours, le recourant allègue en substance une violation du principe de subsidiarité de la part de l'autorité requérante. Il fait également valoir que les relevés bancaires que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante ne permettraient pas de répondre aux objectifs de la demande d'assistance administrative et que le compte bancaire en cause serait déjà connu de l'autorité requérante. Ces deux derniers griefs ont trait au respect de l'exigence de la pertinence vraisemblable.

**2.4** Le requérant a en outre présenté des conclusions modifiées dans sa réplique du 16 septembre 2022 (cf. Faits, let. D.c supra). L'objet du litige étant déterminé par les conclusions du recours, le mémoire de réplique ne peut en principe servir à présenter de nouvelles conclusions. Exceptionnellement, les modifications et extensions des conclusions qui sont en rapport avec l'objet du litige peuvent être admises pour des raisons d'économie de procédure. Il faut pour cela, d'une part, qu'il existe un lien très étroit avec l'objet du litige et, d'autre part, que l'administration ait eu l'occasion de se prononcer sur cette nouvelle question litigieuse au cours de la procédure (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd., 2022, n°2.210). Le Tribunal constate que les nouvelles conclusions présentées par le requérant dans sa réplique du 16 septembre 2022, qui consistent à requérir des mesures d'instruction au vu du courriel de l'autorité requérante du (...) 2022, se rapportent à la violation alléguée du principe de subsidiarité (chefs de conclusions au fond n° 1 et 2 de la réplique). Elles présentent un lien étroit avec le présent litige dans la mesure où la violation alléguée du principe de subsidiarité constituait déjà le grief principal du recours du 15 juillet 2022. En outre, l'AFC a été informée de la réplique du requérant du 16 septembre 2022. Elle a ainsi eu l'occasion de se déterminer à ce sujet mais n'a pas fait usage de cette possibilité. Le Tribunal estime, dans ces circonstances, nécessaire de traiter les mesures d'instruction requises par le requérant pour des raisons d'économie de procédure. Les conclusions modifiées du requérant à cet égard sont donc recevables.

**2.5** Le Tribunal se prononcera d'abord sur les mesures d'instruction sollicitées par le requérant dans sa réplique du 16 septembre 2022 (consid. 3 infra). Il examinera ensuite le droit applicable *ratione temporis* et *materiae* à la demande d'assistance administrative en cause et les conditions formelles de recevabilité de celle-ci (consid. 4 infra). Il exposera enfin les conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 5 infra), avant de traiter les griefs d'ordre matériel invoqués par le requérant (consid. 6 infra).

### **3.**

**3.1** A titre préalable, le requérant a demandé, par le chef de conclusions au fond n° 1 de sa réplique du 16 septembre 2022, d'interpeller l'AFC pour que celle-ci verse au dossier de la procédure le détail des contacts qu'elle

aurait eus avec l'autorité requérante et qui ne figure pas au dossier de la procédure annexé à sa réponse du 29 août 2022 (cf. Faits, let. D.c supra).

**3.2** Toujours à titre préalable, le recourant, par le chef de conclusions au fond n° 2 de sa réplique, a également demandé, en l'absence de contacts entre l'AFC et l'autorité requérante, à ce qu'il soit ordonné à l'AFC d'interpeller l'autorité requérante sur la compatibilité des actes d'enquête qu'elle diligente avec le principe de subsidiarité applicable en matière d'assistance administrative (cf. Faits, let. D.c supra).

**3.3** Selon l'art. 33 al. 1 PA, l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Par ailleurs, tel qu'il est garanti à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1, 136 I 265 consid. 3.2, 135 II 286 consid. 5.1 et 129 II 497 consid. 2.2). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1, 142 III 48 consid. 4.1.1 et 140 I 285 consid. 6.3.1). Une telle manière de procéder ne viole pas le droit d'être entendu (cf. arrêt du TF 9C\_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1, cf. également ATF 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d).

**3.4** En l'espèce, la production d'éventuels contacts entre l'AFC et l'autorité requérante, tout comme l'interpellation de l'autorité requérante au sujet de la compatibilité des actes de procédure envisagés et du principe de subsidiarité n'apparaissent pas pertinents, en ce sens qu'ils ne sont pas susceptibles d'influer sur le sort de la présente cause, vu la jurisprudence établie concernant le principe de subsidiarité. En effet, le principe de subsidiarité n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et ne s'oppose pas à ce que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé (cf. consid. 5.3 infra). Aussi, les mesures d'instruction sollicitées par le recourant ne sont pas susceptibles d'amener le Tribunal à modifier son opinion.

**3.5** Partant, par appréciation anticipée judiciaire des preuves (cf. consid. 3.3 supra), le Tribunal renonce à ordonner à l'AFC de produire les

éventuels échanges entre celle-ci et l'autorité requérante et rejette la requête correspondante. Il en va de même de la requête tendant à ce que l'AFC interpelle l'autorité requérante sur la compatibilité des actes d'enquête qu'elle diligente avec le principe de subsidiarité applicable en matière d'assistance administrative.

#### **4.**

**4.1** 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](http://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).

**4.2** 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<sup>er</sup> 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).

**4.3** En l'espèce, dans la mesure où la demande d'assistance en cause porte sur les périodes fiscales allant du (...) 2018 au (...) 2021 (cf. Faits, let. A.b supra), l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable. Par ailleurs, la demande de l'autorité requérante vise à appliquer la législation française relative à l'impôt sur les sociétés (cf. Faits, let. A.b supra), 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 ».

**4.4** 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).

**4.5** En l'espèce, la requête d'assistance administrative présentée par la DIRCOFI contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Elle mentionne en effet l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, la période visée par la demande, la description des renseignements demandés, le but fiscal poursuivi ainsi que les détenteurs d'informations (cf. Faits, let. A.b et A.c supra).

**4.6** Au vu de ces éléments, la demande d'assistance de l'autorité requérante est formellement recevable conformément à la CDI CH-FR.

## **5.**

**5.1** 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] laquelle, en tant qu'elle codifie le droit international coutumier, s'applique aussi aux Etats non parties, ce qui est le cas de la France qui n'a pas adhéré à cette convention [cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-6014/2019 du 19 mai 2021 consid. 5.3.1] ; 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). En droit interne, la conséquence procédurale d'une demande violant le principe de la bonne foi est l'irrecevabilité (cf. art. 7 let. c LAAF).

## 5.2

**5.2.1** 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 (cf. parmi d'autres : 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 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative.

**5.2.2** 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. 5.1 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). Par ailleurs, une demande d'assistance administrative peut servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5 et 143 II 185 consid. 4.2 ; cf. également arrêt du TAF A-3049/2019 du 8 septembre 2020 consid. 7.1.2.2).

**5.2.3** En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant (cf. consid. 4.4 supra), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4).

## 5.3

**5.3.1** Selon le ch. XI par. 1 du Protocole additionnel, dans les cas d'échanges de renseignements effectués sur le fondement de l'art. 28 CDI

CH-FR, l'autorité compétente de l'Etat requérant formule ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. L'Etat requérant doit ainsi respecter le principe de subsidiarité, qui a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). La question du respect du principe de la subsidiarité est étroitement liée au principe de la confiance, associé au principe de la bonne foi. Ainsi, à défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de 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 ; arrêts du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.3, 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.1 et 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

**5.3.2** Contrôler le respect du principe de la subsidiarité consiste ainsi à vérifier que la demande d'assistance administrative n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. arrêts du TAF A-506/2018 du 15 novembre 2019 consid. 6.3.1 et A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.5). Une source de renseignements ne peut plus être considérée comme habituelle lorsqu'elle impliquerait un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (cf. arrêts du TAF A-506/2018 du 15 novembre 2019 consid. 6.3.1, A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2). Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (cf. arrêts du TAF A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5, A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2 et A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé

au préalable au contribuable concerné (cf. arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 et A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7).

## **6.**

### **6.1**

**6.1.1** Par son grief principal, le recourant reproche en substance à l'autorité requérante de ne pas avoir utilisé tous les moyens procéduraux à sa disposition pour obtenir les renseignements requis. Il affirme en particulier que les renseignements requis par la DIRCOFI au sujet des entreprises suisses dont il est titulaire seraient autant d'éléments qu'il aurait pu expliquer lors de son interrogatoire par l'autorité requérante. Le recourant en tire la conséquence que le principe de subsidiarité aurait été violé par l'autorité requérante.

**6.1.2** En l'espèce, l'autorité requérante a expressément mentionné dans sa demande d'assistance qu'« elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées » (cf. Faits, let. A.b supra), et ce, conformément aux exigences du ch. XI par. 1 du Protocole additionnel. Pour ce motif déjà, les allégations du recourant ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation de la DIRCOFI confirmant l'épuisement des voies internes, en vertu du principe de la confiance (cf. consid. 5.1 en lien avec consid. 5.3.1 supra).

**6.1.3** Par surabondance de moyens, le recourant ne saurait refuser de transmettre des informations à l'autorité requérante par la voie de l'assistance administrative internationale sous prétexte qu'il les aurait transmises s'il avait été interrogé à ce sujet par la DIRCOFI. Il est en effet indifférent au regard du principe de subsidiarité que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, voire de son représentant (cf. consid. 5.3.2 supra). A cela s'ajoute que le recourant n'a manifestement pas fourni toutes les informations pertinentes lors de son interrogatoire par la DIRCOFI, en particulier celles concernant le statut des entités suisses en relations d'affaires avec la personne concernée, ainsi que cela ressort de la demande d'assistance (cf. Faits, let. A.b supra).

**6.1.4** Enfin, le principe de subsidiarité ne requiert pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé, voire comme en l'espèce le représentant de celui-ci, avant de demander l'assistance administrative à la Suisse, a fortiori lorsque



celui-ci est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger (cf. sur l'ensemble, consid. 5.3.2 supra).

**6.1.5** Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la subsidiarité par l'autorité requérante. Le grief du recourant doit donc être rejeté.

## **6.2**

**6.2.1** Le recourant considère que les relevés bancaires que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante ne répondraient pas aux objectifs visés par la demande d'assistance administrative et que la DIRCOFI aurait déjà connaissance du compte sur lequel sont intervenus des versements par le biais des relevés de compte de la personne concernée. Le recourant conteste de la sorte la pertinence vraisemblable des informations requises.

**6.2.2** Le Tribunal relève au préalable qu'en l'espèce, il apparaît que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (cf. consid. 4.4 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (cf. consid. 5.2.3 supra).

**6.2.3** Le Tribunal rappelle ensuite que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 5.2.2 supra). Les relevés du compte bancaire n° (...) sont expressément demandés par l'autorité requérante et concourent à la réalisation de l'un des buts fiscaux mentionné dans la requête d'assistance, celui de savoir si les versements de la personne concernée ont bien eu lieu sur un compte détenu par les entreprises individuelles sises en Suisse dont le recourant est titulaire, en contrepartie de prestations effectuées (cf. Faits, let. A.b supra). Ainsi, les relevés du compte bancaire n° (...) sont en lien direct avec l'état de fait exposé dans la demande. Le Tribunal constate ainsi qu'il existe un rapport entre l'état de fait décrit dans la demande d'assistance de l'autorité requérante et les documents requis, en particulier les relevés bancaires que l'AFC envisage de transmettre, de sorte que la transmission des documents demandés est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable et ne s'inscrit pas dans le cadre d'une « pêche aux renseignements ».

**6.2.4** En outre, dans la mesure où les renseignements requis peuvent être nécessaires à la DIRCOFI pour confirmer, infirmer ou simplement vérifier les éléments déjà en sa possession (cf. consid. 5.2.2 supra), en particulier les déclarations du recourant lors du contrôle fiscal de la personne concernée, l'argumentation de celui-ci selon laquelle l'autorité requérante aurait déjà eu connaissance du compte bancaire n° (...), de sorte que l'exigence de la pertinence vraisemblable ne serait pas remplie, ne peut être suivie.

**6.2.5** Au vu de ce qui précède, les griefs du recourant tenant la violation de l'exigence de la pertinence vraisemblable doivent être rejetés.

## **7.**

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.

## **8.**

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.

## **9.**

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).

## **10.**

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.**

Les requêtes d'instruction formulées le 16 septembre 2022 sont rejetées.

**2.**

Le recours est rejeté.

**3.**

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.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

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

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

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 (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...]; acte judiciaire)