



Cour I
A-31/2021

Arrêt du 22 juin 2022

Composition

Annie Rochat Pauchard, présidente du collège,
Jürg Steiger, Raphaël Gani, juges,
Loucy Weil, greffière.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Marc Béguin,
recourant,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

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

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

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

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

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

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

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

Veillez indiquer, pour chaque compte listé en annexe :

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

B.

B.a Par ordonnance du 10 juin 2016, l'AFC requit la banque UBS de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

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

C.

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

C.b Parmi ces informations figurent les données relatives au compte n° ***. Le fichier communiqué par la banque à cet égard fait état de trois personnes liées à ce compte, à savoir la société B. _____ Ltd en qualité de titulaire du compte, ainsi que Monsieur A. _____ (ci-après : le recourant) et Monsieur C. _____ en qualité d'ayants droit économiques.

D.

Par courrier circonstancié à l'AFC du 15 août 2016, B. _____ Ltd, par son administratrice, s'opposa à la demande d'assistance administrative. Il est également précisé, dans ces lignes, que la précitée a été dissoute en ***, et que la société tierce D. _____ SA est habilitée à recevoir des notifications en son nom.

E.

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

F.

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

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

F.c L'AFC forma le 10 août 2018 un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du TAF A-1488/2018 du 30 juillet 2018. Dans son arrêt 2C_653/2018 du 26 juillet 2019 publié aux ATF 146 II 150, la Haute Cour admit le recours déposé par l'AFC et annula l'arrêt du TAF précité, confirmant ainsi la validité de l'ordonnance de production du 10 juin 2016 et les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018.

G.

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

H.

Par décision finale du 12 mai 2020 notifiée au recourant et à C. _____ en qualité de personnes concernées par voie de publication dans la Feuille fédérale, l'AFC accorda l'assistance administrative à leur égard à l'autorité française.

I.

I.a Dans un courrier du 17 août 2020 envoyé à D. _____ SA en qualité de représentante autorisée à recevoir des notifications, l'AFC a, notamment, donné l'accès au dossier complet à B. _____ Ltd.

I.b Par correspondance du 15 septembre 2020 accompagnée d'une procuration, Me Marc Béguin a informé l'AFC représenter les intérêts de B. _____ Ltd et s'est opposé, pour celle-ci, à la transmission d'informations la concernant aux autorités françaises.

I.c Sous pli du 25 septembre 2020, l'autorité inférieure a relevé que D. _____ SA ne disposait pas des pouvoirs pour conférer une procuration à un mandataire, le mandat de Me Béguin ne pouvant être accepté.

J.

Par décision finale du 4 décembre 2020 notifiée à B. _____ Ltd en qualité de personne concernée, par le truchement de sa représentante habilitée à recevoir des notifications D. _____ SA, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

K.

En date du 4 janvier 2021, le recourant a déféré la décision finale de l'AFC du 4 décembre 2020 au Tribunal de céans. Il conclut, préalablement, à ce qu'il soit autorisé à consulter le dossier de la procédure de recours ayant opposé la banque UBS à l'AFC dans le cadre de la même demande d'assistance administrative, notamment en ce qui concerne le grief relatif au principe de spécialité, et, cela fait, à compléter son recours. A titre principal, le recourant conclut à l'annulation de la décision attaquée et au rejet de la demande d'assistance administrative française du 11 mai 2016.

L.

Aux termes de sa réponse du 30 mars 2021, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens, réfutant tous les griefs du recourant.

M.

Par réplique spontanée du 13 avril 2021, le recourant a précisé ses moyens et maintenu les conclusions prises en-tête de son mémoire.

N.

Dans des observations spontanées du 11 juin 2021, l'AFC a conclu à l'irrecevabilité du recours, dès lors que la décision finale concernant le recourant serait déjà entrée en force.

O.

Le 19 juillet 2021, le recourant s'est déterminé sur l'écriture précitée et a persisté dans les conclusions prises en-tête de son mémoire.

P.

Sous pli du 13 août 2021, l'autorité inférieure a précisé ses moyens et maintenu sa conclusion en irrecevabilité.

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

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [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 1er 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). La qualité de partie à la procédure du recourant est en revanche litigieuse, dès lors qu'une décision

finale distincte le concernant a été publiée dans la Feuille fédérale le 12 mai 2020 et serait entrée en force. B. _____ Ltd aurait quant à elle été dissoute en ***, en sorte qu'elle ne disposerait pas non plus de la qualité pour recourir.

2.

2.1 Aux fins de déterminer si le recourant dispose de la qualité pour recourir, il sied en premier lieu de déterminer s'il a été valablement informé de l'ouverture d'une procédure à son endroit.

2.1.1 L'information des personnes concernées par une demande d'assistance administrative, soit au sujet desquelles sont demandés les renseignements (art. 3 let. a LAAF), est régie spécifiquement par l'art. 14 LAAF. Cette disposition concrétise le droit à l'information découlant du droit d'être entendu (art. 29 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101] ; ATF 146 I 172 consid. 7).

Il incombe à l'AFC d'informer la personne concernée de l'ouverture d'une procédure à son endroit, respectivement des parties essentielles de la demande (art. 14 al. 1 LAAF). Lorsque la personne concernée est domiciliée à l'étranger, l'autorité précitée invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications (art. 14 al. 3 LAAF), étant précisé qu'elle ne peut l'y contraindre (ATF 145 II 119 consid. 6.2 et 6.3). En l'absence de communication par le détenteur des renseignements, l'AFC peut informer directement la personne concernée domiciliée à l'étranger, pourvu que la notification par voie postale dans le pays concerné soit admissible sur la base d'une convention internationale ou du consentement de l'Etat requérant (art. 14 al. 4 LAAF). A défaut, soit de manière subsidiaire, la personne concernée est informée par l'intermédiaire de l'autorité requérante ou par voie de publication dans la Feuille fédérale (art. 14 al. 5 LAAF), le choix entre ces deux modes de notification appartenant à l'AFC (ATF 145 II 119 consid. 7.2). La notification par voie édictale, lorsqu'elle est conforme à la loi, entraîne la fiction que les personnes visées par la notification ont eu connaissance de cette dernière (arrêts du TAF A-3037/2020 du 14 décembre 2021 consid. 1.5.4.4 et A-5994/2020 du 11 novembre 2021 consid. 1.3.1.6).

2.1.2 En l'espèce, l'autorité inférieure, dans son ordonnance de production du 10 juin 2016, a prié la banque UBS d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et des éléments essentiels de la demande. Elle

a également informé les personnes concernées de l'ouverture de la procédure par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016. L'AFC a donc employé les modes de communication prévus à l'art. 14 al. 3 et 5 LAAF pour informer le recourant de l'ouverture d'une procédure à son endroit, et s'est ainsi épargnée le risque que la banque ne l'informe pas. Dans les deux cas, l'autorité inférieure a clairement invité les personnes concernées à lui communiquer leur adresse en Suisse ou à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Elle les a également rendues attentives aux conséquences d'un défaut de leur part, à savoir que la décision finale leur serait alors notifiée par voie de publication.

Il ne peut être reproché à l'autorité inférieure de n'avoir pas contacté directement le recourant. D'une part, il n'existait pas, pour la période d'imposition concernée, de convention entre la Suisse et la France autorisant l'AFC à informer individuellement la personne concernée domiciliée en France au sens de l'art. 14 al. 4 let. a LAAF. D'autre part, dès lors que la demande d'assistance française porte sur des personnes dont l'identité n'est pas connue, il n'était pas possible d'obtenir le consentement exprès de la DGIFP aux fins de procéder à des notifications directes au sens de l'art. 14 al. 4 let. b LAAF, ou de procéder à une notification par le biais de cette autorité au sens de l'art. 14 al. 5 LAAF.

Aussi, dès lors que le recourant était domicilié en France au moment des faits, on ne saurait reprocher à l'AFC de n'avoir pas procédé autrement que par voie édictale. Il en découle que le recourant a été valablement informé de l'ouverture de la procédure.

2.2 Cela étant, il convient à présent de déterminer si la décision notifiée au recourant le 12 mai 2020 par voie de publication dans la Feuille fédérale produit des effets à son égard.

2.2.1 Conformément à l'art. 17 al. 1 LAAF, une décision finale doit être notifiée par l'AFC à chaque personne habilitée à recourir. Lorsque l'intéressé est domicilié à l'étranger et n'a pas désigné de représentant autorisé à recevoir des notifications en Suisse, la décision peut lui être notifiée directement pourvu que la notification par voie postale de documents à destination du pays concerné soit admise ; à défaut, la décision lui est notifiée par publication dans la Feuille fédérale (art. 17 al. 3 LAAF).

Ce dernier mode de notification constitue une fiction de la notification individuelle, en sorte que la prise de connaissance effective de la décision n'est pas nécessaire. La publication déclenche les mêmes effets juridiques, y compris s'agissant du délai de recours, que la notification au sens des art. 34 ss PA (FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHILLING-SCHWANK, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], VwVG-Praxiskommentar – Verwaltungsverfahrensgesetz, 2^e éd., 2016, n° 6 ad art. 36 PA).

2.2.2 En l'occurrence, force est de constater que le recourant, nonobstant la publication de l'AFC du 26 juillet 2016, n'a pas désigné de représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. La Cour n'adhère pas ici aux moyens du recourant, qui soutient, en substance, que les correspondances adressées à l'AFC par l'administratrice de B._____Ltd, puis par D._____SA (cf. pièces 48 ss du dossier de l'AFC) l'auraient été également en son nom et/ou pour son compte (dès lors qu'elles concerneraient la relation bancaire dans son ensemble et non une personne en particulier). Il n'est en effet nulle part fait mention du nom du recourant – ou du nom du second ayant droit économique du compte – mais uniquement de la société titulaire. Plus encore, aucune procuration au nom du recourant n'a été produite par les signataires des courriers en question, le rapport de représentation, contrairement à ce que semble avancer le recourant, n'allant pas de soi. Les rapports de représentation, tout comme la qualité de partie s'examinent en effet individuellement. Une acquisition implicite ou dérivée de cette dernière qualité dans des circonstances comme celles de l'espèce, telle que la plaide le recourant, est au demeurant inexistante en procédure administrative.

En conséquence, faute de représentant autorisé à recevoir des notifications en Suisse, et en l'absence d'une possibilité de notification directe (cf. consid. 2.1.2 supra), le recourant s'est vu notifier valablement la décision finale publiée dans la Feuille fédérale du 12 mai 2020. Aucun recours n'ayant été déposé dans les délais, la décision est entrée en force (pour un même raisonnement, voir les arrêts du TAF A-1607/2021 du 22 avril 2022 consid. 1.4.1 s., ainsi que A-5639/2020 et A-5646/2020 tous deux du 15 septembre 2021 consid. 1.3.1 s. [décisions attaquées au TF]).

2.3 Il reste à déterminer si la décision de l'autorité inférieure du 4 décembre 2020 – qui fait l'objet de la présente cause – constitue une (nouvelle) décision à l'égard du recourant, contre laquelle une voie de droit serait ouverte.

2.3.1 A teneur de l'art. 5 al. 1 PA, sont considérées comme décisions les mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce, fondées sur le droit public fédéral et ayant pour objet, notamment, de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations. En d'autres termes, est une décision l'acte émanant d'une autorité, prise dans un cas particulier et à l'égard d'une personne déterminée et qui a pour objet de régler une situation juridique concrète de manière contraignante (cf. ATF 139 V 72 consid. 2.2.1 ; ATAF 2016/28 consid. 1.4.1 et 2016/17 consid. 4.3.1). Les décisions doivent en outre être émises dans un certain cadre formel : elles doivent être notifiées aux parties par écrit (art. 34 al. 1 PA), être désignées en tant que décisions, contenir une motivation et indiquer les voies de droit (art. 35 al. 1 PA).

Lorsque les éléments caractéristiques matériels précités font défaut, il n'y a pas de décision au sens de l'art. 5 PA et le juge ne peut entrer en matière s'agissant de l'acte en cause (ATF 112 V 81 consid. 2c). En revanche, en cas d'incertitude sur la nature d'une lettre de l'autorité, il importe peu que l'acte en question soit désigné comme une décision ou qu'il en remplisse les conditions formelles. Est déterminant, le cas échéant, le fait qu'il réponde aux conditions matérielles posées à l'art. 5 PA, selon des critères objectifs et indépendamment de la volonté des parties (cf. ATF 133 II 450 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-2901/2019 du 2 avril 2020 consid. 2.1 et A-142/2017 du 5 septembre 2017 consid. 4.3).

2.3.2 En l'espèce, la Cour relève que le *rubrum* de la décision du 4 décembre 2020 mentionne uniquement B. _____ Ltd, à l'exclusion du recourant et du second ayant droit économique. Pour ce motif déjà, il apparaît douteux que le recourant puisse justifier d'une qualité de partie dans la présente procédure. En outre, si le ch. 1 du dispositif de la décision attaquée se réfère au recourant également, c'est bien parce qu'il est ayant droit économique de la relation bancaire en cause. Pour autant, cette mention ne le rend pas partie à la procédure. En effet, la décision du 4 décembre 2020 ne modifie pas sa situation juridique dans la mesure où les obligations qu'elle contient figurent déjà dans la décision du 12 mai 2020 qui le lie et contre laquelle il n'a pas recouru ; la décision ici attaquée ne contient ni instruction nouvelle, ni droits ou obligations supplémentaires à son égard par rapport à la décision du 12 mai 2020, d'ores et déjà entrée en force (pour un même raisonnement, voir les arrêts du TAF A-1607/2021 du 22 avril 2022 consid. 1.4.3, ainsi que A-5639/2020 et A-5646/2020 tous deux du 15 septembre 2021 consid. 1.3.3 [décisions attaquées au TF]). La décision du 4 décembre 2020 ne lui a d'ailleurs pas été formellement notifiée (cf. ch. 5 du dispositif), étant d'ailleurs relevé que même si elle

l'avait été, cela n'aurait de toute façon pas eu pour effet de créer une voie de droit qui n'existe pas (ATF 117 la 297 consid. 2 et les réf. cit.). La décision du 12 mai 2020 indique d'ailleurs, à son considérant 12, que B._____Ltd « se (verra) notifier une décision finale distincte par écrit », la décision attaquée étant, précisément, cette décision distincte.

A titre superfétatoire, le Tribunal relève encore que le recourant n'intervient pas en qualité de tiers dans le cadre de la présente procédure, de sorte que sa qualité pour recourir n'a pas à être examinée sous cet angle. Le recourant, au sujet duquel des renseignements sont transmis, est en effet une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, et non pas un tiers, seulement indirectement concerné par la procédure (à ce sujet, voir ATF 139 II 404 consid. 11.1). Pour cette même raison, la Cour doute que le recourant puisse être considéré comme intervenant en qualité d'ayant droit de la société dissoute au sens de la jurisprudence idoine en matière d'entraide pénale internationale et d'assistance internationale en matière boursière – applicable en matière fiscale (ATF 139 II 404 consid. 2.1.1 et 7.2.2 ; arrêt du TF 1B_466/2017 du 27 mars 2018 consid. 3.1) – les conditions pour admettre la qualité pour recourir à ce titre n'étant de toutes les manières pas réalisées.

Finalement, la décision attaquée ne peut avoir pour vocation de remplacer celle du 12 mai 2020 et d'offrir au recourant une nouvelle possibilité d'attaquer une décision d'ores et déjà entrée en force à son égard. Reconnaître au recourant la qualité pour recourir dans de telles circonstances reviendrait en effet à contourner les règles sur la notification des décisions et le délai de recours, ainsi que le principe de l'autorité de la chose décidée.

2.4

2.4.1 Reste à déterminer si les griefs soulevés par le recourant sont de nature à fonder sa qualité pour recourir, nonobstant ce qui précède. Le recourant argue en effet que l'AFC aurait agi de manière trompeuse et contradictoire en menant, en marge de la procédure concernant B._____Ltd, une seconde procédure occulte contre lui ; elle aurait ainsi violé son obligation d'agir de bonne foi. L'autorité inférieure aurait de surcroît violé le principe d'égalité de traitement, dès lors qu'elle aurait procédé de manière différente dans une autre procédure, pendant devant le Tribunal de céans sous référence A-1295/2021, présentant pourtant un état de fait similaire. Le droit de recours de B._____Ltd, respectivement les art. 48 al. 1 PA et 19 LAAF auraient également été violés ; en rendant une décision séparée contre le recourant le 12 mai 2020 autorisant la

transmission d'informations relatives, précisément, à B. _____ Ltd, l'AFC aurait rendu sans objet et inopérant le droit de recours de la société. Finalement, la décision du 12 mai 2020 serait nulle, faute pour l'art. 36 PA – autorisant la notification par voie édictale – d'être applicable en la présente cause.

2.4.2 La Cour relève que dans la mesure où le recourant a été efficacement informé de l'ouverture d'une procédure à son endroit (consid. 2.1.2 supra), puis s'est vu valablement notifier la décision finale le concernant (consid. 2.2.2), la nullité de la décision n'est pas constatée et aucun comportement contraire à la bonne foi ne saurait être imputé à l'AFC. Il est certes regrettable que cette dernière n'ait pas pris acte plus tôt dans la procédure du fait que B. _____ Ltd avait été dissoute – un fait qui lui a été communiqué sous pli du 15 août 2016 – dès lors que cela aurait sans doute amené le recourant à intervenir plus tôt. Néanmoins, cette omission n'emporte pas violation du principe de la bonne foi, à plus forte raison que l'autorité inférieure n'était pas tenue de renseigner ou de conseiller les personnes concernées dans une autre mesure que celle prévue à l'art. 14 LAAF.

Quant à la prétendue violation du principe d'égalité de traitement, le Tribunal constate que la cause A-1295/2021 dont se prévaut le recourant présente la même problématique de recevabilité que la présente procédure. Aucune différence de traitement, à fortiori injustifiée, n'est dès lors mise en lumière.

Finalement, il convient encore de relever que l'assistance administrative n'est exécutée qu'une fois la décision finale ou la décision sur recours entrée en force (cf. art. 19 al. 3 et 20 al. 1 LAAF). Il n'est donc pas question de considérer que le droit de recours de B. _____ Ltd – qui n'existe pas en l'occurrence vu la dissolution de la société – est inopérant du fait de la notification de la décision au recourant le 12 mai 2020, les renseignements n'ayant pas encore été transmis.

2.5 Compte tenu de tout ce qui précède, les griefs du recourant sont rejetés et le recours doit être déclaré irrecevable, faute pour le recourant de disposer de la qualité pour recourir.

3.

3.1 Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont mis à la charge du recourant (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif

fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Calculés en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1^{ère} phrase FITAF), ils sont fixés en l'espèce à Fr. 2'000.- ; ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.-. Le solde, par Fr. 3'000.-, sera restitué au recourant une fois le présent arrêt devenu définitif et exécutoire.

3.2 Il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 *a contrario* et al. 3 FITAF).

4.

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 irrecevable.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 2'000.- (deux mille francs), sont mis à la charge du recourant. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.- (cinq mille francs). Le solde de Fr. 3'000.- (trois mille francs) sera restitué au recourant une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

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 :

Annie Rochat Pauchard

Loucy Weil

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)