



Cour I  
A-3726/2021

## Arrêt du 23 novembre 2022

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Iris Widmer, Annie Rochat Pauchard, juges,  
Alice Fadda, greffière.

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maîtres Aurélia Rappo, Xavier Pétremand  
et Alain Amstutz,  
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 28 mars 2018, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : la DGFP, 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** A la demande était annexé un tableau au format Excel désignant, notamment par leur nom, les contribuables visés. Il est précisé que les personnes venant aux droits de l'une des personnes listées en cas de décès constaté en cours de procédure seraient considérées comme personnes concernées.

**A.c** Dans le cas présent, la demande concernait A. \_\_\_\_\_, né le [...], résidant à [France], n° de compte [...] (ci-après : personne concernée). Les impôts concernés par la demande, sont l'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2016 et l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2010 à 2017. L'objet fiscal de la demande est le contrôle et le recouvrement des impôts. Le détenteur des renseignements mentionné dans la demande est la banque B. \_\_\_\_\_ AG (ci-après : la banque).

**B.**

**B.a** Dans sa demande, la DGFP exposa ce qui suit :

L'administration fiscale française procède au contrôle de la situation fiscale des personnes physiques visées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ». Toutes ces personnes sont résidentes fiscales en France sur la période concernée par la demande.

Les informations obtenues par l'administration fiscale française auprès de l'autorité judiciaire française ont révélé que ces contribuables français seraient titulaires ou bénéficiaires économiques ou disposeraient d'une procuration sur un compte bancaire auprès de la banque B. \_\_\_\_\_ AG en Suisse. Ces

comptes, dont les références figurent dans tableau en annexe « DEMANDE GENERALE » n'ont pas été déclarés auprès de l'administration française.

Dans un premier temps, l'administration fiscale française s'est assurée que ces personnes n'avaient pas procédé à la régularisation de leurs avoirs détenus à l'étranger. Aucune des personnes mentionnées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE » n'a régularisé sa situation fiscale dans ce cadre. Par ailleurs, ces contribuables n'ont pas déjà fait l'objet d'une demande d'assistance adressée à la Suisse sur ces comptes.

Ensuite, chaque contribuable a été interrogé dans le cadre de contrôles, sur la détention du compte concerné. En réponse il a été constaté que les contribuables :

- soit n'ont pas répondu (absence de réponse) ;
- soit n'ont pas reconnu l'existence du compte concerné (dénégation) ;
- soit en ont reconnu l'existence mais partiellement ou n'ont pas fourni les documents justificatifs (reconnaissance partielle ou sans fournir de justificatifs suffisants).

Les réponses des contribuables sont indiquées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ».

Ces comptes n'ont pas été déclarés auprès de l'administration fiscale française par les contribuables figurant dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ». Or, en tant que résidents fiscaux français, ces contribuables doivent déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger au cours de l'année de déclaration. La déclaration concerne tout compte ouvert, clôturé ou utilisé à l'étranger en qualité de titulaire, de bénéficiaire économique ou bénéficiaire d'une procuration. De même, ils doivent déclarer l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère ainsi que l'ensemble de leur patrimoine situé en France et à l'étranger.

Le contribuable dispose d'une simple faculté de produire la totalité des relevés des comptes financiers de toute nature et des comptes courants utilisés par lui-même et les membres de son foyer fiscal pour des opérations privées pendant la période vérifiée. Il peut choisir de ne pas coopérer, auquel cas l'Administration se trouve dans l'obligation d'exercer son droit de communication ou l'assistance administrative internationale pour obtenir ces relevés. Au cas présent, les contribuables n'ont pas usé de leur faculté de produire les relevés des comptes financiers. La présente demande vise donc à obtenir les relevés par l'assistance administrative internationale afin de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés à l'administration fiscale française. En France, la législation fiscale permet de prolonger de trois à dix ans le délai de reprise en cas de non déclaration d'avoirs détenus à l'étranger ou de revenus provenant de l'étranger.

Les renseignements ci-dessous sont nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant des impôts élundés ».

**B.b** Dans sa demande, la DGFP précisa également que :

En formulant la demande, l'autorité compétente requérante déclare 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.c** Sur la base des faits précités, l'autorité française adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 1<sup>er</sup> janvier 2017.

- a) Pour chaque compte détenu à la banque B. \_\_\_\_\_ AG et mentionné dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE », veuillez communiquer :
  - 1. Le nom du titulaire du compte ;
  - 2. La qualité du contribuable : titulaire, bénéficiaire économique ou procuré ;
  - 3. Les états de fortune au 1<sup>er</sup> janvier des années 2010 à 2017 ;
  - 4. Les relevés sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2016, 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) ;
  - 5. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;
  - 6. En cas de clôture du compte, 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 le 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 il disposerait d'une procuration.
- c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b).

**C.**

**C.a** Par ordonnance du 25 mai 2018, l'AFC requit la banque de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir ainsi que les éven-

tuels autres titulaires des comptes visés, résidant à l'étranger, de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. Par courrier du 8 août 2018, la banque transmet à l'AFC les informations demandées. La banque indiqua ne pas avoir été en mesure de contacter A. \_\_\_\_\_ (la personne concernée).

**C.b** Par courrier du 11 décembre 2018, l'AFC informa A. \_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

**C.c** L'AFC n'étant pas parvenue à contacter A. \_\_\_\_\_ à son adresse à l'étranger, la notification fit l'objet d'une publication dans la Feuille fédérale le 8 janvier 2019, impartissant un délai de 10 jours pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications, respectivement pour transmettre à l'AFC une adresse actuelle en Suisse.

**C.d** Par courrier du 7 juin 2019, le conseil de A. \_\_\_\_\_ indiqua avoir été mandaté pour le représenter dans le cadre de la présente procédure et demanda la consultation des pièces du dossier.

**C.e** Par courrier du 18 juillet 2019, l'AFC transmet l'intégralité des pièces du dossier au mandataire de A. \_\_\_\_\_ et lui notifia les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à la DGFP, en impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

**C.f** Par courrier du 24 juillet 2019, le mandataire de A. \_\_\_\_\_ demanda une prolongation de délai jusqu'au 26 août 2019 pour remettre ses observations. Par courriel du 25 juillet 2019, l'AFC accorda le délai demandé. Par courrier du 26 août 2019, le mandataire de A. \_\_\_\_\_ transmet ses observations à l'AFC.

**C.g** Par décision finale du 16 juillet 2021, notifiée le 21 juillet 2021, adressée à A. \_\_\_\_\_ en tant que personne concernée ainsi qu'à C. \_\_\_\_\_ SA, D. \_\_\_\_\_ SA et Monsieur E. \_\_\_\_\_ en tant que personnes habilitées à recourir, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

## **D.**

**D.a** Par acte du 19 août 2021, A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le requérant) a déposé un recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 16 juillet 2021. Il conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision entreprise et à ce que la demande d'assistance administrative du

28 mars 2019 soit rejetée. En tout état de cause, la partie recourante demande la jonction de la présente cause avec celle concernant le recours interjeté à l'encontre de la décision de l'AFC rendue le 16 juillet 2021, à son encontre également, et faisant l'objet de la procédure parallèle A-3727/2021 ouverte auprès du TAF.

**D.b** Par réponse du 23 juin 2022, l'AFC conclut au rejet du recours.

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

## **Droit :**

### **1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le 28 mars 2018, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

**1.2** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), le recourant dispose en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

**1.3** Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

## 1.4

**1.4.1** Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/ MICHAEL BEUSCH/ LORENZ KNEUBÜHLER/ MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd., 2022, n° marg. 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER /FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n° 1146 ss).

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

**1.5** A l'appui de son recours, le recourant a demandé au Tribunal d'ordonner la jonction de la présente procédure avec celle concernant le recours qu'il a interjeté à l'encontre de la décision de l'AFC rendue le 16 juillet 2021 le concernant également et faisant l'objet de la procédure parallèle A-3727/2021 ouverte auprès du TAF.

D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *op. cit.*, n. marg. ch. 3.17). Une telle solution répond à un souci d'économie de procédure, correspond à l'intérêt de toutes les parties (ATF 131 V 222 consid. 1 ; 128 V 124 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (parmi d'autres cf. arrêt du TAF A-1605/2021 du 22 avril 2022 consid. 1.6.2).

En l'occurrence, bien que les procédures portant les références A-3726/2021 et A-3727/2021 posent, pour l'essentiel, des questions juridiques semblables, le Tribunal considère qu'il n'est ici pas opportun de les joindre. En effet, elles concernent des comptes et des personnes partiellement distinctes et leur jonction n'aurait pas pour conséquence une économie de procédure particulière. Cela étant précisé, lors de la fixation des frais de procédure en ce qui concerne les deux procédures précitées, le

Tribunal tiendra compte du fait qu'il a été amené à traiter des questions juridiques pour l'essentiel semblables (cf. consid. 5 ci-après).

Au vu de ce qui précède, le Tribunal rejette la requête du recourant sollicitant la jonction des procédures précitées.

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

## **2.**

**2.1** En premier lieu, le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu.

Le recourant reproche à l'AFC d'avoir rendu une décision générale et abstraite. Selon lui, la décision entreprise ne lui permet pas de comprendre quelles informations ou quels documents seraient transmis aux autorités françaises, sous quelle forme et avec quels caviardages. Force serait ainsi de constater selon lui que la décision entreprise serait entachée d'un défaut de motivation qui devrait conduire à son annulation, respectivement au renvoi du dossier à l'autorité inférieure. A l'appui de son propos, le recourant avance que le défaut de motivation ne saurait être guéri devant le TAF puisque la LAAF ne prévoit en principe qu'un seul échange d'écritures (art. 19 al. 4 LAAF). Enfin, dans l'hypothèse où l'autorité de céans devait juger qu'il n'y a pas lieu d'annuler la décision entreprise au motif qu'une guérison du défaut de motivation serait possible en instance de recours, le recourant demande qu'un deuxième échange d'écritures soit ordonné.

## **2.2**

**2.2.1** L'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3). Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. Cette disposition prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces.

**2.2.2** Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-



dire de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 146 II 335 consid. 5.1 ; 143 III 65 consid. 5.2 ; 142 II 154 consid. 4.2 ; cf. aussi ATF 147 IV 249 consid. 2.4). La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêt 9C\_490/2020 du 30 juin 2021 consid. 6.1 non publié in ATF 147 V 402 ; 141 V 557 consid. 3.2.1). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas nécessairement se prononcer sur tous les moyens soulevés par les parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C\_950/2012 du 8 août 2013 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-5528/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A\_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

**2.3** En l'occurrence, la Cour constate que, certes, il est vrai que dans la décision litigieuse l'AFC expose de manière standardisée – sans se référer explicitement aux prises de position de la partie recourante – les raisons pour lesquelles elle considère que les conditions de l'assistance administrative sont remplies. Toutefois, la Cour relève que, nonobstant la reprise de paragraphes standardisés – qui paraît du reste justifiée dans le cadre d'une administration rendant des décisions de masse –, l'argumentation juridique exposée par l'autorité inférieure a permis au recourant de saisir les raisons pour lesquelles cette administration avait considéré que les arguments avancés n'étaient pas déterminants.

Il s'ensuit donc que la décision attaquée était suffisamment motivée pour que le recourant saisisse la portée de celle-ci et puisse l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'il a du reste fait. En effet, le Tribunal de céans en veut pour preuve le mémoire de recours duquel il ressort que ce dernier a parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure. La Cour relève au surplus que le recourant a pu faire valoir devant elle l'entier de ses arguments. Dans ces circonstances et au vu du plein pouvoir d'examen du Tribunal de céans (cf. consid. 1.4. ci-avant), il y aurait de toute façon lieu de considérer qu'une violation éventuelle du droit d'être entendu du recourant liée à la standardisation de la décision – qui n'est du reste pas constatée dans le cas d'espèce – aurait été réparée devant le Tribunal de céans.

Dans ces circonstances, ordonner un second échange d'écritures ne s'avérerait pas pertinent. Du reste, le recourant n'a pas fait usage de son droit de réplique inconditionnel, ce qui démontre bien qu'un deuxième tour d'écritures n'était en l'occurrence pas nécessaire.

Le grief de la violation du droit d'être entendu tombe ainsi à faux et doit par conséquent être rejeté.

### **3.**

#### **3.1**

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

L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

**3.1.2** Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord 2014 modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (ci-après : Protocole 2014 ; FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). Parmi les modifications intervenues, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel – relatif à l'identification de la personne concernée – a été modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014. Avant sa modification, cette disposition exigeait de l'Etat requérant qu'il fournisse le nom et une adresse de la personne faisant l'objet du contrôle

ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter son identification tel que par exemple sa date de naissance ou son état civil. La version actuelle du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, tel que modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014, prévoit désormais que l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête peut résulter du nom de cette personne ou *de tout autre élément de nature à en permettre l'identification* (sur les développements du contexte de la modification du ch. XI du Protocole additionnel, cf. ATF 146 II 150 consid. 5.2.3 ; cf. arrêts du TAF A-1534/2018 ; A-1555/2018 ; A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. 2.3).

L'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014 prévoit que celui-ci est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010. L'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 stipule quant à lui que, nonobstant les dispositions du par. 2, l'art. 1 par. 1 dudit Accord est applicable aux demandes d'échange de renseignements relatives à des faits survenus pour toute période commençant à compter du 1<sup>er</sup> février 2013. Dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a considéré que l'interprétation de l'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 – à la lumière de son objet, de son contexte et des circonstances de sa conclusion – ne rendait admissible les demandes groupées que pour obtenir des renseignements relatifs à des périodes à compter du 1<sup>er</sup> février 2013 (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.3 ss et 5.6).

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

### 3.3

**3.3.1** Exprimée à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, la condition de la pertinence vraisemblable des informations pour l'application de la Convention ou la législation fiscale interne des Etats contractants est la clé de voûte de l'échange de renseignements (voir entre autres, ATF 144 II 206 consid. 4.2). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le

plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité (voir ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1).

**3.3.2** Une demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 ; A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3 et A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements.

Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3 et 139 II 404 consid. 1.1), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif

fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 143 II 506 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 4.6.1 et 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissaient par pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (arrêts du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 et 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3).

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

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

**3.4** La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité

(art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

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

### **3.6**

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

**3.6.2** Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela

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

**3.7** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant toutefois pas à être respectées (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). L'AFC dispose ainsi des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). En conséquence, tout grief à ce propos doit

être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_662/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4.2 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4).

#### **4.**

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 4.1 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par le recourant (cf. consid. 4.2 ss ci-après).

**4.1** Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet le nom du recourant ainsi que son adresse en France (ch. 4 de la demande et Annexe) ; la période visée par la demande (ch. 7), soit les années 2010 à 2017 ; la description des renseignements demandés (ch. 10) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 7 et 8), soit l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune (ch. 7) ainsi que le nom de la banque détentrice des documents demandés (ch. 5). La demande remplit dès lors toutes les conditions de forme prévues par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

**4.2** Pour ce qui est des conditions de fond, la partie recourante argue en premier lieu que la transmission des pièces serait dépourvue de base légale (cf. consid. 4.3 ci-dessous). Il fait valoir ensuite que le principe de subsidiarité n'aurait pas été respecté par l'Etat requérant (cf. consid. 4.4 ci-dessous). En outre, les informations requises par l'Etat requérant et autorisées par la décision entreprise ne répondraient pas à l'exigence de la « vraisemblance suffisante » (cf. consid. 4.5 ci-dessous). De surcroît, certaines informations sollicitées par l'Etat requérant relèveraient de la pêche aux renseignements proscrite (cf. consid. 4.6 ci-dessous). Enfin, le recourant avance que le principe de la bonne foi interdirait à l'Etat requérant de fonder sa requête d'assistance administrative sur des données illicites, garantie que l'Etat requérant n'aurait pas fournie dans le cas d'espèce (cf. consid. 4.7 ci-dessous).

**4.3** Dans un premier grief matériel, la partie recourante fait valoir que la transmission de pièces serait dépourvue de base légale.

**4.3.1** Dans son recours, la partie recourante avance que les relevés de comptes, les états de fortune et le formulaire A d'identification de l'ayant droit économique seraient des pièces couvertes par le secret bancaire en



vertu de l'art. 47 de la Loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne (LB ; RS 952.0). Ce faisant, la communication de ces documents serait interdite par le droit suisse, sauf si une base légale expresse autorise la transmission des données bancaires.

Elle poursuit en exposant que la demande d'assistance administrative se fonde sur la CDI CH-FR, plus particulièrement son article 28, en relation avec le ch. XI du Protocole additionnel CDI CH-FR. Or, selon la partie recourante, la base légale fondant la décision entreprise et la requête d'assistance litigieuse n'autoriserait que la transmission de « renseignements ». Il s'en suivrait que la transmission de pièces et de moyens de preuves ne serait pas autorisée par les dispositions de la CDI CH-FR. Elle argue également que la LAAF ne prévoirait pas non plus la communication de documents bancaires dès lors que l'art. 8 al. 2 LAAF disposerait que seuls peuvent être exigés « les renseignements détenus par une banque, un autre établissement financier [...] » et cela uniquement si la convention applicable prévoit leur transmission. La partie recourante avance encore que l'art. 8 al. 3 LAAF préciserait que « l'autorité requérante ne peut se prévaloir du droit de consulter les pièces ». Ceci démontrerait que le législateur aurait clairement distingué les notions de « renseignements » d'une part et, de « pièces » d'autre part.

#### **4.3.2** A cet égard, il s'agit d'observer ce qui suit.

Premièrement, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, pour ce qui concerne le droit interne, par la LAAF, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> février 2013. Avec cette loi, le législateur a prévu un système spécifique propre à l'échange de renseignements fiscaux avec un autre Etat. En d'autres termes, la LAAF est une loi permettant de déroger aux dispositions internes contraires en vigueur et d'accéder aux renseignements nécessaires à l'application de sa pratique en matière d'assistance administrative. Cette loi détermine la procédure, la compétence et les voies de droit applicables à l'assistance administrative prévue par les CDI (cf. consid. 1.1 ci-avant).

Deuxièmement, en vertu de l'art. 28 par. 3 let. a CDI CH-FR, l'Etat requis n'est pas tenu de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant. Cela dit, si les renseignements demandés doivent certes être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ont toutefois pas à être respectées (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR). En effet, en vertu de

l'art. 28 par. 5 CH-FR, « les dispositions du par. 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque (...). Aux fins de l'obtention des renseignements mentionnés dans le présent paragraphe, nonobstant le par. 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent ainsi des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe ». Ainsi, lorsque la Suisse est l'Etat requis, l'AFC dispose des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, sans que puissent lui être opposés l'art. 47 LB ou toute autre disposition de droit interne (cf. consid. 3.7 ci-avant).

Troisièmement, la Cour de céans rappelle encore que l'art. 28 CDI CH-FR est largement calqué sur le MC OCDE (cf. consid. 3.1 ci-avant). Ainsi, en reprenant le standard prévu par l'art. 26 MC OCDE, la Suisse a voulu permettre un échange aussi large que possible. Enfin, il est le lieu préciser, à titre préjudiciel, que selon une jurisprudence bien établie du Tribunal fédéral, la LAAF a pour fonction de régler, sur le plan interne, les compétences, la procédure et les voies de droit, mais n'a pas pour vocation d'introduire des contraintes matérielles pour contrer les demandes d'informations fondées sur les CDI. Ainsi, sous l'angle procédural, notre Haute Cour a retenu que, d'une manière générale, l'art. 4 al. 3 LAAF, certes relatif aux renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées, ne faisait pas obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.4 ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.2 ; arrêts du TF 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1 et 3.5 ainsi que 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436 ; arrêts du TAF A-6497/2018 du 3 novembre 2020 consid. 4.9.4 et A-1560/2018 du 8 août 2019 consid. 7.4).

**4.3.3** En l'occurrence, la jurisprudence précitée, sur la question de la transmissibilité des documents obtenus de la part du détenteur d'information, peut être reprise intégralement lorsque les informations requises concernent la personne concernée par la demande d'assistance. Il ne ferait en effet aucun sens que la documentation bancaire pertinente puisse être transmise à l'état requérant lorsqu'il s'agit d'un tiers mais qu'elle soit cou-

verte par le secret bancaire lorsqu'il s'agit de la personne au sujet de laquelle les informations sont requises. En outre, l'on ne voit pas de raison susceptible de légitimer le fait que le contenant, soit les documents obtenus auprès du détenteur d'information, bénéficierait de la protection du secret bancaire alors que son contenu, à savoir les informations renfermées dans dits documents, n'en bénéficierait pas. En outre, requérir de l'autorité inférieure qu'elle retranscrive le contenu des documents obtenus de la part du détenteur d'information dans un ou plusieurs nouveau(x) document(s) reviendrait à compliquer inutilement la procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale. Or, l'on se trouve dans le domaine de l'administration de masse et il s'agit ici d'éviter tout obstacle procédural superfétatoire.

Il s'ensuit que la documentation bancaire peut tout à fait être transmise telle quelle à l'autorité requérante pour autant que les informations qu'elle contient remplissent la condition de la pertinence vraisemblable. Ce dernier point sera examiné au consid. 4.5 ci-dessous. Dès lors, la partie recourante ne saurait être suivie en tant qu'elle affirme que les documents à transmettre, contrairement aux informations qu'ils contiennent, seraient protégés par le secret bancaire. Partant, le grief de la partie recourante doit ici être rejeté.

**4.4** Dans un deuxième grief, le recourant avance que le principe de subsidiarité n'aurait pas été respecté par l'Etat requérant.

**4.4.1** De l'avis du recourant, les éléments fournis par l'Etat requérant sont totalement abscons, inexplicites et insuffisants. A cet égard, le recourant expose que dans sa demande, l'Etat requérant fait valoir que :

« chaque contribuable a été interrogé dans le cadre de contrôles, sur la détention du compte concerné. En réponse il a été constaté que les contribuables :

- soit n'ont pas répondu (absence de réponse) ;
- soit n'ont pas reconnu l'existence du compte concerné (dénégation) ;
- soit en ont reconnu l'existence mais partiellement ou n'ont pas fourni les documents justificatifs (reconnaissance partielle ou sans fournir de justificatifs suffisants) ».

Il poursuit en expliquant que s'agissant de sa personne, l'autorité requérante a croché la rubrique « n'a pas répondu ». Le recourant considère ainsi que le simple fait que la demande mentionne que le contribuable n'a pas donné de réponse ne signifie rien de la procédure suivie par l'Etat requérant et que ce dernier devrait apporter un minimum d'explications. A

tout le moins, de l'avis du recourant, l'Etat requérant devrait être en mesure de préciser si une demande de renseignements a été formulée, si le contribuable a, ou non, reçu valablement une notification, s'il a été questionné et s'il a eu la possibilité de se déterminer dans le cadre d'une procédure en cours et de fournir les renseignements demandés. En effet, selon le recourant, une absence de réponse pourrait être le résultat d'un défaut de notification, de l'absence de questionnement ou d'un autre motif. Dès lors, le recourant considère que l'AFC aurait dû interpellier l'autorité requérante et requérir des informations plus précises sur la procédure suivie.

**4.4.2** A cet égard, bien que la demande d'assistance soit soumise au respect du principe de subsidiarité (cf. consid. 3.6 ci-avant) qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne, cela n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables. Il est en outre admis que – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – la déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats, qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne.

En l'occurrence, la demande des autorités françaises contient la mention expresse du respect de cette condition. L'autorité inférieure était ainsi fondée à considérer que le principe de subsidiarité est respecté dans la présente procédure. Aussi, et en tout état de cause, le recourant n'apporte ici aucune pièce provenant des autorités fiscales françaises démontrant que le compte visé par la demande a bien fait l'objet d'une décision de taxation. Au contraire, il peut en être déduit que sa situation fiscale n'a pas été traitée de manière définitive et qu'elle pourrait éventuellement faire l'objet d'une révision, cas échéant, une fois que les informations requises dans la présente demande d'assistance administrative auront été transmises. Il y a donc lieu d'admettre que les renseignements que l'AFC envisage de transmettre sont de nature à clarifier la situation, c'est-à-dire confirmer ou infirmer les soupçons de l'Etat requérant, et permettront à celui-ci d'examiner, grâce à la procédure d'assistance, la situation en toute connaissance de cause.

Le grief du recourant n'est ainsi pas fondé et doit donc être rejeté.

**4.5** Dans un troisième grief, le recourant allègue, à plusieurs égards, que les informations requises par l'Etat requérant ne seraient pas vraisemblablement pertinentes.

Contextuellement, il expose qu'à l'ouverture des comptes visés, il détenait la moitié du capital-actions et des droits de vote dans les deux sociétés titulaires, D. \_\_\_\_\_ SA et F. \_\_\_\_\_ SA (actuellement C. \_\_\_\_\_ SA). Ces actions auraient ensuite été vendues à un tiers le 1<sup>er</sup> septembre 2014. Selon le recourant, l'assistance administrative aurait dû être refusée en ce qu'elle concerne les comptes bancaires ouverts au nom desdites sociétés, car les éléments au dossier ne seraient pas suffisants pour conclure à l'existence d'un contrôle économique par le recourant. Celui-ci prétend n'avoir détenu aucun pouvoir de contrôle économique ou juridique sur les comptes bancaires ouverts par ces sociétés (cf. consid. 4.5.1 ci-après). Le recourant estime aussi que les formulaires A ne sauraient être transmis aux autorités compétentes étrangères dans la mesure où ils auraient été établis avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010 (cf. consid. 4.5.2 ci-après). A tout le moins, l'AFC aurait dû renoncer à caviarder les dates figurant sur les formulaires A, pour que les autorités françaises puissent juger de la pertinence de ces pièces (cf. consid. 4.5.3 ci-après). Par ailleurs, le recourant relève que les sociétés titulaires sont des tiers et qu'aucune information les concernant ne sauraient être transmise aux autorités françaises. Enfin, il considère que les actifs et les mouvements sur les comptes bancaires détenus par des tiers ne seraient nullement pertinents pour contrôler et apprécier l'état de fortune du recourant ou ses revenus imposables (cf. consid. 4.5.4 ci-après).

**4.5.1** Dans un premier temps, la Cour se penchera sur la question du contrôle économique ou juridique exercé par le recourant sur les comptes bancaires détenus par D. \_\_\_\_\_ SA et F. \_\_\_\_\_ SA (actuellement C. \_\_\_\_\_ SA).

**4.5.1.1** Le recourant avance que les actions qu'il détenait dans les sociétés D. \_\_\_\_\_ SA et F. \_\_\_\_\_ SA (actuellement C. \_\_\_\_\_ SA) auraient été vendues le 1<sup>er</sup> septembre 2014 à un tiers acquéreur. Ce tiers ne serait ni résident français, ni visé par la demande d'assistance administrative. Le recourant poursuit en expliquant qu'il n'aurait conservé aucune participation, ni aucun lien, ni aucune forme de détention économique ou de quelque pouvoir de contrôle, que ce soit direct ou indirect, sur lesdites sociétés. Il n'existerait ainsi, à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2014, plus aucun rapport économique ou juridique permettant de conclure à un lien économique entre les sociétés susnommées et le recourant.

Dès lors, selon le recourant, les formulaires A, établis à la date d'ouverture de la relation bancaire, n'étaient plus pertinents et ne reflétaient plus la réalité de l'actionnariat desdites sociétés au moment de la demande d'informations.

**4.5.1.2** En l'occurrence, la Cour constate premièrement que selon les informations fournies par la banque, et comme en témoigne d'ailleurs les formulaires A livrés par celle-ci, le recourant était enregistré comme ayant droit économique des comptes visés. Cela dit, s'il est certes vrai que l'AFC peut se fier aux indications contenues dans les formulaires bancaires obtenus auprès du détenteur d'information, elle doit néanmoins prendre en considération les preuves proposées par la personne concernée qui prouveraient que les documents bancaires en cause ne seraient plus pertinents s'agissant de la période fiscale litigieuse.

*In casu*, le recourant fait valoir qu'il aurait produit devant l'autorité inférieure une pièce signée de l'administrateur de la société C. \_\_\_\_\_ SA (cf. pièce 10 jointe au recours) qui certifierait que :

« M. A. \_\_\_\_\_, n'est plus actionnaire de cette société depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2014, date à laquelle il a cédé la totalité de sa participation ; [que cette société] n'a jamais distribué de dividende ; [qu'elle] n'a jamais versé de salaire à M. A. \_\_\_\_\_ ; [qu'elle] n'a délivré aucune procuration bancaire ou de droit de signature sur [s]es comptes [...] à M. A. \_\_\_\_\_ et [qu'elle] n'a jamais délivré de carte de crédit à M. A. \_\_\_\_\_ ».

Il aurait également produit une pièce signée de l'administrateur de la société D. \_\_\_\_\_ SA (cf. pièce 10 jointe au recours) qui certifierait que :

« M. A. \_\_\_\_\_, n'est plus détenteur économique de cette société depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2014 ; [que cette société] n'a jamais versé de salaire à M. A. \_\_\_\_\_ ; [qu'elle] n'a délivré aucune procuration bancaire ou de droit de signature sur [s]es comptes [...] à M. A. \_\_\_\_\_ et [qu'elle] n'a jamais délivré de carte de crédit à M. A. \_\_\_\_\_ ».

Le Tribunal constate ensuite que dans les formulaires A dont il est question ici, les sociétés cocontractantes (à savoir D. \_\_\_\_\_ SA et F. \_\_\_\_\_ SA [actuellement C. \_\_\_\_\_ SA]) se sont spécifiquement engagées à communiquer spontanément toute modification à la banque. De surcroît, il ne ressort d'aucune pièce transmise par le recourant que la banque aurait dû actualiser ses données et qu'il s'agirait, dès lors, d'une erreur dans sa gestion des données personnelles du recourant. Il est d'ailleurs pour le moins étonnant que le recourant n'ait pas jugé utile de clarifier cette question et d'interpeller directement la banque à ce propos, s'il juge qu'elle lui attribuait

de manière erronée des avoirs bancaires sur lesquels il n'avait aucun droit. Enfin, et à toutes fins utiles, le Tribunal relève que la banque ici en cause est une banque agréée qui est soumise à la surveillance de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers et qui doit offrir des garanties de bonne activité commerciale et que l'on peut généralement partir du principe que les renseignements fournis par elle, en tant que détentrice d'informations, ont été vérifiés et correspondent à la réalité.

**4.5.1.3** Quoi qu'il en soit, la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire et la question de savoir si les informations contenues dans les Formulaire A sont erronées ou non est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative. En l'occurrence, l'absence de lien entre le requérant et D. \_\_\_\_\_ SA ainsi que F. \_\_\_\_\_ SA (actuellement C. \_\_\_\_\_ SA) ne ressort pas de manière évidente du dossier. En outre, l'on ne peut exclure qu'il existe une possibilité raisonnable que les formulaires A se révèleront pertinents pour l'examen de la situation fiscale du requérant par l'Etat requérant. En effet, la condition de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 3.3.1 ci-avant) est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents. Enfin, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité. Ainsi, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente.

S'agissant de ce dernier point, le Tribunal constate que l'autorité requérante a demandé la transmission d'informations afin de pouvoir vérifier le revenu et la fortune au niveau mondial de la personne concernée par la demande en vue d'effectuer une correcte taxation sur son territoire de cette personne qu'elle considère comme un résident. Pour ce faire, elle a spécifiquement demandé de pouvoir connaître les renseignements demandés au chiffre 10 de sa demande et retranscrits au consid. B.c ci-dessus. Or, le Tribunal constate qu'il existe indéniablement un rapport entre l'état de fait décrit dans la demande et les documents requis. Ensuite, il observe que les informations demandées sont propres à permettre l'imposition en France de la personne concernée puisqu'elles permettent de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés à l'administration fiscale française durant la période sous enquête. Au demeurant, les renseignements à transmettre sont vraisemblablement pertinents en vue de la procédure de taxation du requérant. Ils doivent en effet permettre

d'établir les différentes sources de ses revenus et si ceux-ci peuvent ou non être imposés dans l'Etat requérant en vertu de sa législation. Par conséquent, la requête des autorités compétentes françaises ne saurait constituer une pêche aux renseignements proscrite. La transmission de ces renseignements est donc conforme au principe de proportionnalité (cf. consid. 3.4 ci-avant).

**4.5.2** Le recourant considère ensuite que les formulaires A ne sauraient être transmis aux autorités compétentes étrangères dans la mesure où ils auraient été établis avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

En l'occurrence, l'art. 28 CDI CH-FR est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 (cf. consid. 3.1 ci-avant). Cela dit, la jurisprudence a déjà eu l'occasion de se prononcer sur la question du caractère pérenne de la documentation KYC, dont fait partie le formulaire A et a admis qu'une pièce antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2010 puisse être communiquée aux autorités requérantes étrangères (cf. arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.2.4, confirmé par l'arrêt du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020). Il ressort en substance de cette jurisprudence que si certes l'établissement de la documentation KYC intervient lors de l'ouverture de la relation bancaire, celle-ci doit être maintenue à jour au fil du temps. La documentation KYC ne peut ainsi pas être qualifiée de figée, mais est destinée à évoluer au fur et à mesure que le temps passe. Dans ce sens, ses effets juridiques perdurent après la date d'entrée en vigueur de la CDI CH-FR de telle sorte que leur transmission ne viole pas le champ d'application temporel de la CDI en l'espèce. Or, comme exposé *supra* au consid. 4.5.1.3 l'on ne peut exclure qu'il existe une possibilité raisonnable que le formulaire A se révélera pertinent pour l'examen de la situation fiscale du recourant par l'Etat requérant. Par conséquent, il y a lieu de considérer cette documentation bancaire, expressément requise dans la demande, et directement liée au compte bancaire au sujet duquel une demande d'assistance fiscale internationale est formulée, comme vraisemblablement pertinente au sens de l'art. 28 CDI CH-FR.

**4.5.3** Le recourant fait encore valoir que, si tant est que l'AFC soit fondée à communiquer les formulaires A, ce qu'il conteste au demeurant, obligation devrait lui être faite de les transmettre sans caviarder les dates de signature des formulaires. De l'avis du recourant, cette information serait nécessaire, pour juger de la pertinence des pièces, des informations qu'elles contiennent et de leur force probante. Le recourant ajoute, que n'étant pas



titulaire des comptes pour lesquels ces formulaires ont été établis, il n'aurait aucun autre moyen d'obtenir cette information qui se trouve uniquement dans le dossier de la banque et auquel il n'a pas accès puisqu'il n'est pas client.

En l'occurrence, la Cour constate que c'est à raison que l'autorité inférieure a caviardé les dates sur les différents formulaires A à transmettre ici dans la mesure où ces informations ne sont pas couvertes par la demande étant donné que les formulaires ont été signés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Au surplus, cette question sort du champ de la présente procédure dans la mesure où il s'agit ici d'une requête portant sur un élément pratique pour le recourant en vue d'une éventuelle procédure ultérieure dans l'Etat requérant et que cette question devra, si tant est qu'un litige ait lieu, être examinée dans un procès au fond et pas au stade de l'assistance internationale, étant donné qu'elle concerne des relations contractuelles entre la banque, ses clients et le recourant. En d'autres termes, il n'appartient pas à l'Etat requis de transmettre des informations, que ce soit au recourant ou à l'Etat requérant, qui iraient au-delà du champ d'application temporel de la CDI applicable.

Cela dit, l'argument du recourant selon lequel, n'étant pas titulaire des comptes pour lesquels les formulaires ont été établis, il n'aurait aucun autre moyen d'obtenir ces informations tombe partiellement à faux dans la mesure où l'étude du dossier révèle que l'autorité inférieure lui a déjà transmis une copie – sans que la date de signature soit caviardée – du formulaire A pour le compte [...] (D. \_\_\_\_\_ SA) (cf. annexe 11 de l'accès au dossier accordé au recourant par l'AFC le 18 juillet 2019 [correspond à l'annexe 14 de la pièce 30 jointe à la réponse de l'AFC]) et qu'il ressort des pièces jointes au recours par le recourant lui-même que ce dernier est également déjà en possession d'une copie du Formulaire A (avec date lieu et date de signature non caviardés) pour le compte [...] (G. \_\_\_\_\_ SA). Partant, s'agissant déjà de ces deux formulaires, il est tout à fait loisible au recourant de les transmettre sans caviardage aux autorités françaises s'il le souhaite

**4.5.4** Enfin, le recourant fait valoir que les sociétés C. \_\_\_\_\_ SA (anciennement F. \_\_\_\_\_ SA) et D. \_\_\_\_\_ SA seraient des tiers et qu'à ce titre aucune information les concernant ne saurait être transmise aux autorités françaises. De l'avis du recourant, il ne saurait être considéré comme ayant exercé le contrôle économique sur les deux entités durant toute la période concernée.

A cet égard, le requérant expose que le compte n° [...] aurait été ouvert auprès de la banque au nom de la société F. \_\_\_\_\_ SA. Le compte n° [...] aurait quant à lui été ouvert auprès de la banque au nom de la société D. \_\_\_\_\_ SA. Le requérant poursuit en expliquant qu'à l'ouverture des comptes, il détenait 50% du capital-actions et des droits de vote dans ces deux sociétés, mais qu'il n'en était pas l'administrateur. Il n'aurait d'ailleurs eu aucune procuration sur ces comptes, aucun pouvoir de gestion et n'aurait pas non plus eu le pouvoir de disposer économiquement des avoirs déposés sur les comptes desdites sociétés. Le requérant expose en outre qu'économiquement, il n'existerait aucune identité entre les sociétés et l'actionnaire qu'il ne jouissait d'aucun pouvoir de contrôle sur les avoirs des sociétés.

Le requérant fait également valoir qu'il aurait produit devant l'autorité inférieure deux pièces signées de l'administrateur des sociétés C. \_\_\_\_\_ SA et D. \_\_\_\_\_ SA (cf. consid. 4.5.1.2 ci-avant). Selon le requérant, il découlerait du contenu de ces pièces qu'il ne serait pas possible d'appliquer la théorie du *Durchgriff* ni de traiter en transparence les actifs bancaires des sociétés titulaires des comptes bancaires. Ces dernières devraient donc être traitées comme des personnes tierces, faute d'identité économique et, de ce fait, l'assistance administrative devrait ici être refusée.

A cet égard, la Cour rappellera que la demande d'assistance administrative du 28 mars 2018 vise à obtenir des renseignements non seulement au sujet des personnes identifiées comme contribuables, mais aussi des renseignements au sujet de personnes qui ne revêtent pas cette qualité : soit qu'elles soient (co-)titulaires de comptes dont les personnes identifiées comme contribuables sont titulaires, ayants droit économiques ou procurées, soit qu'elles soient ayants droit économiques de comptes dont les personnes identifiées comme contribuables sont titulaires, soit qu'elles apparaissent dans la liste des transactions relatives à ces comptes (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). De surcroît, comme exposé *supra* au consid. 4.5.1.3, l'absence de lien entre le requérant et D. \_\_\_\_\_ SA ainsi que F. \_\_\_\_\_ SA (actuellement C. \_\_\_\_\_ SA) ne ressort pas de manière évidente du dossier. Or, les questions relatives à l'existence ou non d'un lien entre le requérant et la société précitée sont des questions de fond qui n'ont pas à être abordées par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative. En outre, il existe une possibilité raisonnable que ces informations se révéleront pertinentes. Ainsi, dans la mesure où ces renseignements sont vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale du requérant et que les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées ne prévalent pas sur l'intérêt de l'Etat requérant à la

transmission des renseignements, les informations dont il est question ici peuvent être transmises.

Enfin, la Cour constate ici que l'autorité inférieure expose à juste titre dans sa réponse que la définition jurisprudentielle d'ayant droit économique s'applique parfaitement au recourant, dès lors qu'il indique détenir la moitié du capital-actions et des droits de vote dans les deux sociétés titulaires des comptes visés. Cela coïncide avec la notion d'ayant droit économique dans le sens d'une possession d'actifs, exercée par le biais d'une chaîne de propriété ou par toute autre forme de contrôle autre que directe. En effet, le Tribunal exposera ici, à titre préjudiciel, qu'il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 147 II 116 consid. 5.3.3 et réf. cit.) que la notion d'ayant droit économique s'utilise pour qualifier différentes formes de détention d'avoirs bancaires à titre fiduciaire. Il ressort de la jurisprudence précitée que la définition de la notion de bénéficiaire effectif proposée par le Groupe d'Action Financière (GAFI) s'applique à celle d'ayant droit économique utilisée en droit suisse. Selon cette définition, l'expression « bénéficiaire effectif » désigne la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. Les expressions « en dernier lieu possèdent ou contrôlent » et « exercent en dernier lieu un contrôle effectif » désignent les situations où la propriété ou le contrôle sont exercés par le biais d'une chaîne de propriété ou par toute autre forme de contrôle autre que directe.

Par conséquent, les motifs avancés par le recourant tendant à remettre en cause sa qualité d'ayant droit économique ne peuvent être retenus ici.

**4.6** Dans un quatrième grief, la partie recourante estime que l'Etat requérant aurait procédé à une pêche aux renseignements proscrite en demandant, qu'en cas de clôture du compte, lui soient transmises les informations relatives à « la date du transfert des avoirs, ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné ». De l'avis du recourant, la destination des avoirs constituerait à l'évidence de la pêche aux renseignements prohibée par les dispositions légales applicables. Selon lui, fournir les informations relatives à la banque et aux comptes sur lesquels les avoirs ont été transférés concernerait à l'évidence des tiers. Ces informations n'auraient ainsi aucune pertinence, même au niveau de la simple vraisemblance, pour juger la situation fiscale du recourant.

**4.6.1** En l'occurrence, il est vrai que la décision entreprise prévoit la transmission d'informations relatives à la clôture des comptes visés, d'informations concernant la date du transfert des avoirs, ainsi que concernant la banque, le compte et le territoire de destination. En effet, il ressort du chiffre 2 du dispositif de la décision entreprise que :

« Les renseignements requis relatifs aux comptes suivants seront transmis :

- n° [...] (titulaire : C. \_\_\_\_\_ SA [...])
- n° [...] (titulaire : D. \_\_\_\_\_ SA [...]) »

De surcroît, selon le tableau récapitulatif des renseignements établis par l'AFC (cf. pièce jointe à la réponse de l'AFC n° 47), cette dernière prévoit de transmettre, outre les documents bancaires (formulaires A, extraits de comptes, relevés de comptes annulations et relevés de comptes pour mémoire), les informations suivantes (extraits condensés) :

<b>Account</b>	
AccountNumber	[...]
Closed	<b>Yes</b>
ClosingDate	[...]
ClosingBank	[...]
ClosingAccountNumber	[...]
ClosingState	Switzerland
<b>Person</b>	
FirstName	[...]
LastName	A. _____
RelationToAccount	Beneficial owner
<b>Person</b>	
OrganisationName	F. _____ SA
RelationToAccount	Account holder

<b>Account</b>	
AccountNumber	[...]
Closed	<b>Yes</b>
ClosingDate	[...]
ClosingBank	[...]
ClosingAccountNumber	[...]
ClosingState	Switzerland
<b>Person</b>	
FirstName	[...]
LastName	A. _____

RelationToAccount	Beneficial owner
<b>Person</b>	
OrganisationName	D. _____ SA
RelationToAccount	Account holder

Il est le lieu de rappeler ici que, certes, la demande d'assistance ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves. Cela dit, la Cour relève que la demande d'assistance dont il est question ici ne constitue manifestement pas une pêche aux renseignements proscrite. En effet, elle cible le recourant et les comptes dont il serait ou aurait été titulaire et/ou ayant droit auprès de la banque en Suisse. La demande des autorités françaises mentionne en outre nommément le recourant ainsi que le détenteur d'informations potentiel, soit la banque B. \_\_\_\_\_ AG. Il en va de même de la demande de renseignements concernant la date du transfert des avoirs, ainsi que la banque, le compte et le territoire de destination en cas de clôture de compte. En effet, il ne s'agit pas là d'une requête faite « à l'aveugle » mais de questions concrètes relatives à une personne identifiée dans le cadre d'une enquête en cours. Cette requête a précisément pour but de permettre à l'Etat requérant de suivre les avoirs potentiellement non déclarés par la personne concernée par la demande.

Partant, la Cour constate que les informations dont il est question ici remplissent à l'évidence la condition de la pertinence vraisemblable. Par conséquent, la requête des autorités compétentes françaises ne saurait constituer une pêche aux renseignements proscrite. La transmission de ces renseignements est donc conforme au principe de proportionnalité (cf. consid. 3.4 ci-avant).

Ce grief étant mal fondé, il s'agit ici de le rejeter.

**4.7** Enfin, le recourant avance que le principe de la bonne foi interdirait à l'Etat requérant de fonder sa requête d'assistance administrative sur des données illicites, garantie que l'Etat requérant n'aurait pas fournie dans le cas d'espèce.

**4.7.1** A l'appui de son allégation, le recourant avance qu'en mars 2010, la banque B. \_\_\_\_\_ AG aurait déposé une plainte pénale pour vol de ses données bancaires et, qu'en 2011, un employé de la banque aurait été interpellé par le Ministère public de la Confédération au motif qu'il aurait volé les données bancaires de plusieurs milliers de clients à son employeur pour les vendre à l'Allemagne qui les aurait ensuite transmises à d'autres Etats.

A cet égard, le requérant estime que, dans la demande du 28 mars 2018, la DGFP se contenterait d'indiquer que sa requête se fonde sur des informations obtenues par l'administration fiscale française auprès de l'autorité judiciaire française. Selon lui, non seulement cette indication ne répondrait pas à la question de savoir comment l'Etat français a obtenu les informations mais elle aurait également pour but de masquer la réelle origine des données, à savoir qu'il s'agirait de données volées à l'étranger. Or, de l'avis du requérant, le fait que l'autorité judiciaire française ait communiqué l'information à l'autorité fiscale française ne saurait valider la régularité de la procédure d'obtention du renseignement initial par l'Etat français. Le requérant poursuit en estimant que l'analyse ne devrait pas se focaliser sur la manière par laquelle le service étatique qui a formulé la demande de renseignements a obtenu l'information étant donné que l'entité juridique qui est partie à la Convention de double imposition, et dont il s'agit de juger de la bonne foi, n'est pas un service administratif mais un Etat. Dès lors, de l'avis du requérant, la seule question qui se pose est celle de savoir comment l'Etat français a obtenu l'information sur laquelle il se fonde pour formuler sa requête d'assistance.

Le requérant allègue ensuite que non seulement « aucune base ne fonde l'utilisation de preuves illégales », mais que le principe de la confiance, à savoir la présomption de la bonne foi de l'Etat requérant, n'expliciterait pas non plus les motifs qui autoriseraient l'utilisation de telles données. Selon lui, le respect du principe de la bonne foi devrait faire l'objet d'une instruction, sans que la présomption du principe ne renverse le fardeau de la preuve sur le particulier. Du reste, le requérant fait encore valoir qu'en pratique, la personne concernée n'aurait aucun moyen d'apporter des éléments permettant de renverser le fardeau de la preuve.

Ainsi, le requérant considère que l'autorité inférieure aurait dû questionner l'Etat requérant sur l'origine des informations obtenues en lien avec la détention supposée de comptes bancaires par le requérant auprès de la banque B. \_\_\_\_\_ AG.

**4.7.2** En l'occurrence, il est certes vrai que l'art. 7 let. c LAAF prévoit qu'il n'est pas entré en matière lorsque la demande viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. consid. 3.3.3 ci-avant). Certes encore, la CDI CH-FR consacre à son art. 28 par. 3 let. b le principe selon lequel un Etat contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre Etat

contractant. Cela étant, la bonne foi est toujours présumée dans les relations internationales (cf. consid. 3.3.4 ci-avant) et le recourant n'apporte aucun élément établi et concret susceptible de renverser cette présomption. En effet, il ne suffit pas de faire des suppositions pour considérer que la demande est contraire à la bonne foi ou qu'elle se fonde sur des données volées. Sous cet angle déjà, il apparaît que le recourant ne parvient pas à démontrer l'existence d'une infraction pénale qui aurait pour conséquence de renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant.

A toutes fins utiles, il sera exposé ici que le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que, dans la mesure où l'Etat requérant n'a pas fourni de garantie sur l'origine des données, le fait de fonder une demande d'assistance sur des données volées, soit des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens très restrictif que lui a donné la jurisprudence, ne constitue pas en soi une violation du principe de la bonne foi reconnue en droit international public (cf. ATF 143 II 224 et ATF 143 II 202 consid. 8.5.1 ; arrêts du TAF A-3665/2020 consid. 5.5, confirmé par le TF 2C\_893/2021 du 11 novembre 2021 ; A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.2, confirmé par le TF dans l'arrêt 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018).

Par voie de conséquence, quand bien même le recourant aurait prouvé l'existence d'un acte illicite, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, cela n'aurait de toute manière pas *ipso facto* pour effet de rendre la requête de l'Etat français contraire au principe de la bonne foi. La jurisprudence précitée a en effet clairement établi que le fait d'exploiter des renseignements issus de données volées n'était pas intrinsèquement contraire au principe de la bonne foi mais dépendait au contraire d'un engagement éventuellement pris par l'autorité requérante de ne pas utiliser des données volées spécifiques. Or, il n'y a dans le cas d'espèce aucun engagement correspondant de la part de l'autorité française, et la requête d'assistance à l'origine de la présente procédure se distingue ainsi fondamentalement de celle dans laquelle (ATF 143 II 224 précité) le Tribunal fédéral avait admis que la France s'est engagée vis-à-vis de la Suisse à ne pas utiliser les données Falciani. Le grief étant mal fondé, il s'agit ici de le rejeter.

**4.8** Par surabondance de moyens, il est précisé que les personnes dont l'identité apparaîtrait dans la documentation bancaire sont protégées par le principe de spécialité qui veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. consid. 3.5 ci-avant ; art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; ATF 142 II 13

consid. 3.4 et 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). La Cour de céans observe d'ailleurs qu'au ch. 5 du dispositif de la décision finale notifiée au recourant, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité française au respect dudit principe (« d'informer la DGFP que les renseignements transmis sont soumis dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR) »). Il n'est toutefois pas mentionné dans le dispositif que les informations transmises ne pourront être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du 28 mars 2018 de sorte qu'il convient, au vu des avis divergents tant au niveau international que national quant à la portée du principe précité et, en particulier, sur sa composante personnelle, que l'AFC informe précisément l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises (cf. ATF 142 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4 ; arrêt du TAF A-5522/2019 précité consid. 3.4.3).

## **5.**

**5.1** Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels s'élèvent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à un montant qui est réduit à Fr. 3'500.-, afin de tenir compte du fait que les procédures A-3726/2021 et A-3727/2021, dont la jonction requise par le recourant a été rejetée par le Tribunal (cf. consid. 1.5 ci-avant), présentent des questions juridiques, pour l'essentiel, semblables (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la partie recourante, le solde de Fr. 1'500.- lui étant restitué dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire.

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

## **6.**

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.**

La requête de jonction des procédures A-3726/2021 et A-3727/2021 est rejetée.

**2.**

Le recours est rejeté.

**3.**

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, que dans une procédure concernant la personne mentionnée au ch. 1 du dispositif de la décision finale du 16 juillet 2021.

**4.**

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 3'500.- (trois mille cinq cent francs), sont mis à la charge du recourant. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée d'un montant de Fr. 5'000.- (cinq mille francs). Le solde de l'avance de frais, d'un montant de Fr. 1'500.- (mille cinq cent francs), sera remboursé à la partie recourante après l'entrée en force du présent arrêt.

**5.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**6.**

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

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

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

**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)