

BVGer A-1650/2019 vom 10. September 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-09-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1650_2019

FR: TAF A-1650/2019 du 10 septembre 2021

IT: TAF A-1650/2019 del 10 settembre 2021

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1.1

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

E. 1.2

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 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). Déposées le (...) 2016, les demandes 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).

E. 1.3

Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

E. 1.4

En l'espèce, le recourant est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

E. 1.5

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision

de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

E. 1.6

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

E. 2.1

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; Moser/Beusch/Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; Häfelin/Müller/Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

E. 2.2

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

E. 2.3

En l'espèce, le recourant se plaint, en substance, d'une violation de l'art. 4 CDI CH-FR, dans la mesure où l'autorité requérante ne ferait valoir aucun des critères d'assujettissement prévus dans cette disposition afin de démontrer sa résidence fiscale en France ; d'une violation du principe de pertinence vraisemblable, dans la mesure où les informations requises ne permettraient pas d'établir la résidence fiscale du recourant en France et dès lors où le mode d'imposition du recourant en Suisse ne serait pas pertinent eu égard au but visé par les demandes ; et d'une violation de l'art. 4 al. 3 LAAF dans la mesure où les données de tiers non impliqués, figurant dans les informations que l'AFC prévoit de transmettre, n'ont pas été caviardées par l'autorité inférieure. Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* aux demandes d'assistance administrative (consid. 3 infra) et la forme des requêtes (consid. 4 infra). Il passera ensuite à l'examen des griefs relatifs au domicile fiscal du recourant (consid. 5 infra) et à la violation du principe de la pertinence vraisemblable (consid. 6 infra). Finalement, le Tribunal se penchera sur l'examen du principe de spécialité (consid. 7 infra) et sur la violation alléguée de l'art. 4 al. 3 LAAF (consid. 8 infra).

E. 3.1

L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article]*, Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, 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 ; A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

E. 3.2

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 1er janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 ; 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] ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1).

E. 3.3

En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2013 au (...) 2014, l'ensemble de ces dispositions sont applicables.

E. 4.1

Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés 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).

E. 4.2

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2). En l'espèce, pour ce qui est de la forme des trois demandes, il faut considérer qu'elle est conforme aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, dans la mesure où les requêtes mentionnent le nom de la personne concernée, les impôts concernés et la période visée, le but de la demande et qu'elles contiennent une description des renseignements demandés.

E. 5.1

Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Le fait que cette personne soit assujettie à l'impôt de manière illimitée en Suisse ne fait pas obstacle d'emblée à une telle demande (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. La détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 ; 142 II 218 consid. 3.6). En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au

rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra à ce contribuable qui conteste être assujéti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments devant les autorités de cet Etat ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7 ; 145 II 112 consid. 2.2.2).

E. 5.2

Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 28 par. 1 in fine CDI CH-FR doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujétissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; 145 II 112 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1).

E. 5.3

Aux termes de l'art. 4 par. 1 CDI CH-FR, l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujéti à l'impôt de cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Une personne physique est ainsi, en principe résidente de l'Etat dans lequel elle est assujéti de manière illimitée, en vertu de sa législation interne. L'art. 4 par. 2 CDI CH-FR s'applique subséquentment lorsqu'il n'est pas possible de déterminer selon le par. 1 de quel Etat un contribuable est résident. Il peut en effet arriver que l'application du par. 1 conduise à ce qu'une personne soit considérée, selon les droits internes de la France et de la Suisse, comme résidente dans chacun de ces deux Etats. Or, le but de la CDI est précisément d'éviter les doubles impositions. Dans une telle constellation, les critères de l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR s'appliquent en cascade (cf. Natassia Martinez, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [éd.], *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, n°58 p. 162). Le premier critère (let. a) est celui du foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites. Selon la let. b, si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle. Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité (let. c). Finalement, si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord (let. d).

E. 5.4

En l'espèce, le recourant allègue que les demandes du (...) 2016 violeraient l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR. En substance, il avance que la DGFIP n'aurait pas démontré à satisfaction qu'un critère d'assujettissement prévu dans la disposition légale susmentionnée serait rempli afin de démontrer sa résidence fiscale en France. Le recourant invoque avoir été domicilié en Suisse durant la période sous contrôle. À ce propos, il se plaint d'une description sommaire et contradictoire des faits des demandes litigieuses dès lors qu'elles ne mentionneraient aucun élément factuel susceptible de prouver sa résidence fiscale en France.

E. 5.5

Le Tribunal rappelle qu'en présence d'un conflit de résidence dans le cadre de l'examen d'une requête d'assistance administrative, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile, à savoir l'art. 4 CDI CH-FR.

E. 5.6

En occurrence, la Cour de céans considère que l'autorité requérante a fait valoir des critères d'assujettissement prévus par l'art. 4 CDI CH-FR, à savoir principalement celui du foyer d'habitation permanent. En effet, dans sa demande, l'autorité requérante mentionne que : « en application des dispositions combinées de la législation fiscale et des stipulations de la convention fiscale franco-suisse, A._____ doit être regardé comme résident fiscal en France ». En substance, la DGFIP mentionne que selon les éléments réunis par leur service, le recourant aurait résidé en France au cours des années 2013 et 2014 (à l'adresse (...)) - adresse où résidait son épouse depuis le (...) 2008. L'autorité fiscale française indique également que le recourant est le gérant de fait de plusieurs sociétés françaises et que l'examen des frais de déplacement comptabilisés dans ces sociétés révèle que les trajets effectués en avion et en train par le recourant ont principalement Paris comme point de départ et de retour. Dans ce contexte, le fait que l'épouse du recourant soit domiciliée à (...) (cf. recours p. 7) ou à Paris n'est pas déterminant, dès lors que sa présence en France n'est pas contestée. Il en va de même de savoir pourquoi le recourant s'est rendu à Paris. Sa fonction de délégué (...) pour (...) n'est en effet pas contradictoire avec un domicile éventuel en France. Les critères de rattachement invoqués par l'autorité requérante sont apparemment plausibles et la question de savoir s'ils entrent en concurrence avec un critère d'assujettissement en Suisse, pays dans lequel le recourant affirme avoir été domicilié durant la période sous investigation, n'a pas à être examinée par le Tribunal dans le cadre de la présente procédure.

E. 5.7

Il découle de ce qui précède que le grief relatif à la reconnaissance du domicile fiscal en Suisse est rejeté.

E. 6.1

Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de

renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). 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 révèlent 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).

E. 6.2

Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

E. 6.3

L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

E. 6.4

Le recourant conteste la pertinence vraisemblable des renseignements et documents que l'autorité inférieure a décidé de communiquer à la DGFIP à plusieurs égards.

E. 6.4.1.1

En l'espèce et quant au premier point, le recourant allègue que la requête de l'autorité fiscale française vise à établir son domicile fiscal. Or, des pièces bancaires ne seraient pas de nature à permettre la démonstration d'un foyer d'habitation permanent, et, par conséquent, ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable.

E. 6.4.1.2

Le Tribunal relève que le recourant interprète de manière erronée le but poursuivi par la présente procédure dans la mesure où la demande de l'autorité fiscale française vise non seulement à déterminer la situation fiscale du recourant en Suisse, mais aussi à établir les impôts dus par ce dernier en France. En effet, il ressort des indications fournies par la France - que la Suisse ne saurait en l'occurrence mettre en doute en vertu du principe de la bonne foi - que l'autorité requérante considère le recourant comme étant résident fiscale français. Partant, elle souhaite, d'une part, obtenir des informations relatives à la résidence fiscale du recourant, et, d'autre part, connaître le montant de ses avoirs et revenus non déclarés à l'administration fiscale française. Au vu de l'état de fait de la requête, le Tribunal de céans constate que les informations que l'autorité inférieure entend transmettre - portant sur les avoirs bancaires du recourant - satisfont à la condition de la vraisemblable pertinence dans la mesure où elles sont dans un rapport tangible avec l'état de fait décrit ainsi que le but visé par la requête.

E. 6.4.2.1

Ensuite, le recourant soutient que le mode d'imposition auquel il est soumis en Suisse - à savoir l'imposition d'après la dépense - ne revêtirait aucune pertinence pour l'examen de son imposition en France et n'a ainsi pas à être communiqué à l'autorité fiscale française. Le recourant indique pour le surplus qu'il est erroné de dire qu'il aurait été taxé sur une base forfaitaire.

E. 6.4.2.2

Le Tribunal constate que, faisant suite à l'ordonnance de production de l'AFC du 6 décembre 2017, l'Administration fiscale du canton de Genève - à laquelle on peut prêter la même bonne foi qu'à l'autorité fiscale française - a indiqué, par courrier du 21 décembre 2016, que : « Dans le cas d'espèce, les contribuables n'exercent aucune activité lucrative en Suisse et sont soumis au régime de l'imposition selon la dépense ». Ce renseignement a été corroboré par les avis de taxation des périodes fiscales 2013 et 2014 transmis à l'AFC par l'Administration fiscale du canton de Genève en date du 17 juillet 2017. Le Tribunal constate dès lors que l'information relative au mode d'imposition du recourant - que l'autorité inférieure prévoit de transmettre à la DGFIP - correspond à la réalité de la situation fiscale de ce dernier contrairement à ce que prétend le recourant.

E. 6.4.2.3

A teneur de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, n'est pas considérée comme résident d'un Etat contractant au sens du présent article, une personne physique qui n'est imposable dans cet Etat que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet Etat. Dans une jurisprudence récente, le Tribunal fédéral a jugé que dès lors, si une demande d'assistance administrative française vise à établir la résidence fiscale de la personne visée, l'information relative au mode d'imposition de cette personne en Suisse constitue un renseignement vraisemblablement pertinent (ATF 145 II 112 consid. 2.2.3).

E. 6.4.2.4

En l'espèce, après avoir souligné qu'elle considérait le recourant comme résident fiscal français, l'autorité fiscale française a notamment demandé si celui-ci était connu de l'administration fiscale suisse, si il était considéré comme résident fiscal suisse au titre des

années 2013 et 2014, s'il disposait d'un foyer permanent d'habitation à l'adresse suivante (...), au titre des années 2013 et 2014 et s'il a souscrit en Suisse des déclarations fiscales sur une base réelle d'imposition au titre des années 2013 et 2014 ou s'il a été imposé selon une base forfaitaire. Par ces questions, l'Etat requérant cherche à clarifier la résidence fiscale du recourant. Dans ce contexte, et au vu de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral (ATF 145 II 112), le point de savoir si le recourant était imposé d'après la dépense en Suisse constitue un renseignement vraisemblablement pertinent.

E. 6.5

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable par l'autorité fiscale française.

E. 7.1

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 (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, 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 de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020, consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

E. 7.2

En l'espèce, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 5 mars 2019 : « [L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes françaises que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR) ».

E. 7.3

Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où le recourant n'a fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante, il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3) l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre du recourant dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 28 CDI CH-FR.

E. 8.1

La 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 (cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3 ; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations est ainsi en principe également possible à condition de répondre à l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3; 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, cf. arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

E. 8.2

S'agissant plus spécialement des tiers non impliqués, la transmission de leurs noms n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que la communication des noms de ces tiers non impliqués est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. 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. En d'autres termes, cela signifie que l'art. 4 al. 3 LAAF n'empêche pas la transmission d'informations relatives à des tiers non impliqués - telles que leur nom - si ces informations sont susceptibles d'être pertinentes pour l'objectif fiscal poursuivi et si leur transmission est nécessaire, c'est-à-dire si le fait de les supprimer ou de les caviarder irait à l'encontre du but de l'assistance fiscale internationale (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les références citées ; 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TF 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1 ; 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Ce n'est que si les informations concernant les tiers ne sont pas vraisemblablement pertinentes qu'elles ne doivent pas être transmises. Cela étant, en cas de transmission, les tiers dont les noms apparaissent sont protégés ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF; cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 142 II 161 consid. 4.6.1).

E. 8.3

Selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC ne doit informer une personne qui n'est pas visée par une demande d'assistance administrative que si la qualité pour recourir de cette personne au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF ressort de manière évidente du dossier; le seul fait que le nom de cette personne apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à lui seul à justifier une telle information (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.4).

E. 8.4

En l'espèce, le recourant soutient que, dans l'hypothèse où les renseignements litigieux seraient transmis, les données concernant les personnes qui ne sont pas concernées par la demande et qui figurent dans les documents que l'autorité inférieure prévoit de transmettre, devraient être préalablement caviardées.

E. 8.5

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, encore récemment précisée (cf. ATF 147 II 116 consid. 6.2), l'art. 19 al. 2 LAAF prévoit qu'ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. La qualité pour recourir est partant exclue si le recourant fait valoir non pas un intérêt qui lui

est propre, mais l'intérêt de tiers (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1; 132 II 162 consid. 2.1.2). Il s'ensuit que le recourant n'est pas légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers. Le grief correspondant est donc irrecevable.

E. 8.6

Il est au surplus souligné que le Tribunal fédéral a récemment jugé que l'AFC n'était pas tenue d'inclure dans la procédure les tiers dont le nom apparaît dans la documentation destinée à être transmise dans le cadre de l'exécution d'une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale, sauf si leur qualité de partie ressort de manière évidente du dossier, ce qui n'est en principe pas le cas (ATF 146 I 172 consid. 7 ; arrêts du TF 2C_687/2019 consid. 6 ; 2C_287/2019 consid. 4.1, tous du 13 juillet 2020). Ainsi, le seul fait que le nom de tiers apparaît dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à lui seul à justifier que ces derniers soient informés (cf. consid. 7.3 supra). Dans tous les cas, le tiers dont le nom apparaît est protégés par le principe de spécialité (cf. consid. 6 supra). Les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande, pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (cf. arrêts du TAF A-1315/2019 du 17 septembre 2019 consid. 3.3 ; A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5).

E. 9

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

E. 10

Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

E. 11

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

E. 12

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (Le dispositif est porté à la page suivante)