

BVGer A-2975/2022 vom 19. Dezember 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-12-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2975_2022

FR: TAF A-2975/2022 du 19 décembre 2022

IT: TAF A-2975/2022 del 19 dicembre 2022

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1

Déclarer recevable le présent recours contre la décision de l'AFC, soit pour elle le Service d'échange d'informations en matière fiscale, rendue le 8 juin 2022. Au fond Préalablement :

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). Déposée le (...) 2021, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et art. 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.

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

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur les recours qui sont formés en lieu et place de tiers ou dans l'intérêt de ceux-ci (cf. ATF 139 II 404 consid. 11.1 et 137 IV 134 consid. 5.2.2 ; arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020

consid. 6.2 non publié in : ATF 147 II 116 ; arrêts du TAF A-2175/2021 du 22 septembre 2021 consid. 1.3.2, A-1507/2020 du 17 août 2021 consid. 1.3.3 et A-6854/2018 du 3 mars 2020 consid. 1.3.2). Le recourant s'oppose, sous l'angle de violations alléguées de la norme de la pertinence vraisemblable ainsi que de l'art. 4 al. 3 LAAF, à la transmission, d'une part, de toutes les informations et documents relatifs aux relations bancaires détenues par les sociétés B._____ et Z._____ et, d'autre part, du nom de Y._____ tel qu'il apparaît sur les formulaires A desdites sociétés. Dans la mesure où ces griefs se fondent sur la qualité propre de ces personnes dans la procédure, qui, selon le recourant, sont des tiers non concernés par la demande d'assistance administrative en cause et ne présentent aucun lien avec la France, ils sont formulés en lieu et place des tiers en question et doivent par conséquent être déclarés irrecevables. Une telle solution s'impose d'autant plus que Y._____ et Z._____ ont souhaité dans un premier temps défendre leurs intérêts en formant des recours contre les décisions de l'AFC du 8 juin 2022 rendues à leur égard, avant de les retirer (cf. Faits, let. F.b supra). Par ailleurs, il est constaté que les personnes en question n'apparaissent pas « par pur hasard » dans les documents à transmettre (cf. consid. 4.3.5 infra) et que les données les concernant ne peuvent être considérées d'emblée comme vraisemblablement non pertinentes. En outre, 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, protège ces tiers d'une utilisation préjudiciable de leurs données (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; ATF 147 II 13 consid. 3.4 et 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TF du 13 juillet 2020 2C_545/2019 consid. 4.7 et 2C_687/2019 consid. 5.2.1). En revanche, le grief du recourant par lequel celui-ci s'oppose également à la transmission des informations concernant les sociétés B._____ et Z._____, au motif cette fois-ci que le but de la demande d'assistance s'y oppose, est recevable. Il s'agit en effet d'un grief relevant de l'interprétation de la demande d'assistance qui peut valablement être invoqué par le recourant en tant que personne concernée par la demande d'assistance. Cette question sera examinée ci-dessous par le Tribunal au titre de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 5.3 infra).

E. 1.6

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). Cela étant précisé, sous réserve du consid. 1.5 ci-dessus, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours. 2.

E. 2

Ordonner à l'AFC de produire l'entier du dossier n°(...) auprès du Tribunal ; Principalement :

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).

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

Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (cf. notamment l'art. 19 PA en lien avec l'art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273] ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3). Dans ce cadre, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 144 II 332 consid. 4.1.2, 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêt du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 2.3 ; ANDRÉ Moser/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/Martin Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3e éd., 2022, n° 3.141).

E. 2.4

S'agissant des griefs recevables du recourant (quant aux griefs irrecevables, cf. consid. 1.5 supra), celui-ci invoque tout d'abord, en substance, la constatation inexacte des faits de la part de l'autorité inférieure. A cet égard, il conteste que l'AFC ait retenu qu'il était ayant droit économique des relations bancaires des sociétés B. _____ et Z. _____. Il avance ensuite que l'exigence de la pertinence vraisemblable n'aurait pas été respectée. Il conteste, à ce titre, l'étendue des renseignements que l'AFC entend transmettre eu égard au but de la demande d'assistance et allègue la clôture de la procédure de contrôle fiscal pour l'année 2017. Il se prévaut enfin d'une violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire. Le Tribunal examinera d'abord le droit applicable *ratione temporis* et *materiae* à la demande d'assistance administrative en cause et les conditions formelles de recevabilité de celle-ci (consid. 3 infra). Il exposera ensuite les conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 4 infra), avant de traiter les griefs d'ordre matériel invoqués par le recourant (consid. 5 infra). 3.

E. 3

Annuler la décision de l'AFC, soit pour elle le Service d'échange d'informations en matière fiscale, rendue le 8 juin 2022 dans le cadre de la procédure n°(...) concernant une demande d'entraide dirigée contre [le recourant] ; Cela fait,

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 résultent de l'Avenant du 27 août 2009, en vigueur depuis le 4 novembre 2010 (RO 2010 5683).

E. 3.2

L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, s'applique aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1).

E. 3.3

En l'espèce, dans la mesure où la demande d'assistance en cause porte sur les périodes fiscales allant du (...) 2017 au (...) 2019, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable. Par ailleurs, la demande de l'autorité requérante vise à appliquer la législation française relative à l'impôt sur le revenu et sur la fortune, conformément à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR qui prévoit, de façon large, l'échange de renseignements pour les impôts « de toute nature ».

E. 3.4

Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification ; (b) la période visée par la demande ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations). La jurisprudence a considéré à cet égard que l'indication des dispositions du droit fiscal étranger n'est pas requise (arrêt du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.2 avec les réf. citées).

E. 3.5

En l'espèce, la requête d'assistance administrative présentée par la DGFIP contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Elle mentionne en effet l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, à savoir le recourant (cf. Faits, let. A.b supra), la période visée par la demande, soit les années fiscales 2017 à 2019, la description des renseignements demandés, le but fiscal poursuivi, à savoir le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt de solidarité sur la fortune (cf. Faits, let. A.c supra) ainsi que le détenteur d'informations.

E. 3.6

Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que la demande d'assistance de l'autorité requérante est formellement recevable conformément à la CDI CH-FR. 4.

E. 4

Distinguer l'octroi de l'assistance administrative en faveur des autorités françaises s'agissant, d'une part, de la relation bancaire n°(...) appartenant [au recourant] ouverte auprès de A._____ et, d'autre part, des relations bancaires n° (...), n° (...), n°(...) et n° (...), respectivement ouvertes au nom de la société B._____ et au nom de la société Z._____, auprès de A._____ ;

E. 4.1

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

E. 4.2

Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (cf. pour la France, ch. XI par. 4 en lien avec le ch. XI par. 3 let. d du Protocole additionnel). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 CV, qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (cf. consid. 4.1 supra). Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (cf. sur l'ensemble, ATF 147 II 116 consid. 5.2 ; cf. également ATF 144 II 130 consid. 8.2.1, 143 II 202 consid. 6.3.1, 142 II 35 consid. 3.2 et 142 II 161 consid. 2.1.3).

E. 4.3.1

Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale des Etats contractants. Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. En droit interne, la conséquence procédurale d'une demande déposée à des fins de recherche de preuves, constitutive d'une pêche aux renseignements, est l'irrecevabilité (cf. art. 7 let. a LAAF).

E. 4.3.2

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

E. 4.3.3

Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire, il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 5.5). Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat. En particulier, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3). A cet égard, l'existence d'un accord que la personne visée par la demande d'assistance administrative a conclu avec l'Etat requérant pour régler sa situation fiscale ne rend pas forcément la procédure d'assistance administrative dénuée de pertinence vraisemblable, notamment si une procédure contentieuse reste possible ou pour vérifier si les renseignements fournis par le contribuable lors de l'accord sont complets (ATF 144 II 206 consid. 4.5 et 4.6 ; arrêt du TF 2C_232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 3.4). Autrement dit, les objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale étrangère ou aux éventuels obstacles procéduraux qui, selon le droit de l'Etat requérant, s'opposeraient à l'utilisation des renseignements requis doivent être adressés aux autorités de cet Etat (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.6, 142 II 161 consid. 2.2, 142 II 218 cons 3.6 ; arrêt du TF 2C_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1). Ce principe vaut notamment en cas de clôture alléguée du contrôle fiscal dans l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4). Il n'en va autrement que lorsqu'il existe des raisons de penser que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère ou qu'il existe d'autres vices graves (cf. arrêts du TF 2C_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1, 2C_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.3 et 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4 i.f.).

E. 4.3.4

En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant (cf. consid. 3.4 supra), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4).

E. 4.3.5

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). 5.

E. 5

Refuser aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative concernant les relations bancaires n°(...), n°(...), n°(...) et n°(...), respectivement ouvertes au nom de la société B._____ et au nom de la société Z._____, auprès de A._____ en lien avec la demande d'entraide administrative formée par les autorités françaises en date du (...) 2021 à l'encontre [du recourant] ;

E. 5.1.1

Le recourant allègue en substance que les informations portant sur les comptes des sociétés B._____ et Z._____ ne devraient pas être transmises aux autorités françaises, dès lors qu'il était inscrit comme ayant droit économique de ces comptes uniquement à titre fiduciaire. Son inscription sur les formulaires A découlerait d'une obligation légale spécifique au (...). Le recourant détiendrait les avoirs de ces sociétés pour Y._____. Dès lors, en ne tenant pas compte de ces faits, l'autorité inférieure aurait, selon le recourant, apprécié ceux-ci de manière inexacte.

E. 5.1.2

Le formulaire A est un document bancaire permettant de déterminer l'ayant droit économique vis-à-vis des intermédiaires financiers en Suisse (cf. sur l'obligation pour les intermédiaires financiers de déterminer l'ayant droit économique, art. 4 de la loi fédérale du

10 octobre 1997 concernant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme [LBA, RS 955.0]). Ce formulaire est qualifié de titre authentique au sens de l'art. 110 al. 5 du Code pénal suisse (CP, RS 311 [cf. ATF 139 II 404 consid. 9.9.2 et les réf. citées]). Le fait de remplir intentionnellement un tel formulaire de manière erronée constitue une infraction de faux dans les titres (art. 251 CP). Ce formulaire dispose ainsi d'une force probante accrue permettant de déterminer l'identité de l'ayant droit économique effectif notamment dans le cadre de procédures pénales, en particulier dans le domaine de la criminalité économique (cf. ATF 139 II 404 consid. 9.9.2 et 132 III 609 consid. 5.3.1).

E. 5.1.3

S'agissant de la preuve d'un rapport fiduciaire, le droit fiscal suisse prévoit que les autorités fiscales sont en droit d'attribuer les rapports juridiques et les opérations juridiques, sous réserve de la preuve contraire, à celui au nom duquel ils sont conclus. En effet, selon le cours ordinaire des choses, celui qui procède à une opération juridique en son propre nom, le fait pour son propre compte. La pratique est plutôt restrictive ; la preuve du rapport fiduciaire est soumise à des exigences sévères, afin d'éviter d'ouvrir la porte à des abus. A défaut d'une telle preuve, on ne peut reprocher à l'autorité de conclure que toute somme d'argent reçue par une personne en son nom propre l'a enrichie (cf. sur l'ensemble, arrêt du TF 2C_232/2016 du 22 mars 2016 consid. 4.3).

E. 5.1.4

Eu égard aux exigences nécessaires pour entraîner la conviction du juge (cf. consid. 2.3 supra et concernant la preuve du rapport de fiducie, consid. 5.1.3 supra), les moyens de preuve fournis par le recourant pour contester sa qualité d'ayant droit économique des relations d'affaires au nom des sociétés B._____ et Z._____ n'emportent pas la conviction et n'infirmen en rien le contenu, à force probante accrue, des formulaires A dont la validité n'est d'ailleurs pas remise en cause par A._____. Les documents produits par le recourant (cf. annexes 8 à 12 du recours), dont notamment une convention de fiducie, qui ne concerne d'ailleurs que la société B._____, ne traitent pas du pouvoir de disposition effectif du recourant sur les avoirs des comptes en cause. Ce pouvoir de disposition effectif est cependant attesté par le fait que le recourant a ordonné les transferts d'argent du compte de Z._____ vers son compte personnel auprès de A._____, sur lesquels enquête la DGFIP (cf. Faits, let. A.b supra).

E. 5.1.5

Dès lors, en s'en tenant au contenu des formulaires A désignant le recourant comme ayant droit économique des comptes bancaires des sociétés en cause, l'autorité inférieure n'a pas apprécié les faits de façon inexacte, à moins de soupçonner d'emblée le recourant d'infraction de faux dans les titres. Le grief du recourant doit par conséquent être rejeté.

E. 5.2.1

Le recourant reproche également à l'AFC de ne pas avoir rendu deux décisions distinctes à son égard portant, d'une part, sur la relation bancaire dont il est titulaire et, d'autre part, sur celles dont les sociétés B._____ et Z._____ sont titulaires. Selon lui, les renseignements portant sur les relations bancaires des sociétés en cause, dans la mesure où il n'était pas ayant droit économique de celles-ci, ne seraient pas vraisemblablement pertinents pour examiner sa situation fiscale. A cela s'ajouterait le fait qu'il a consenti à la transmission des informations concernant son compte bancaire.

E. 5.2.2

Selon l'article 17 al. 1 LAAF, l'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre. La pratique de l'AFC à cet égard consiste à notifier une décision finale au contenu distinct à chaque personne impliquée dans la procédure d'assistance administrative, selon le statut de celle-ci. Ainsi, la décision envoyée à la personne concernée est détaillée, tandis que celle adressée à une autre personne habilitée à recourir se limite, en raison de l'obligation de confidentialité, aux informations concernant cette dernière (cf. Message du Conseil fédéral concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, ci-après : Message LAAF, FF 2011 5771, 5795).

E. 5.2.3

En l'espèce, l'AFC a notifié à chaque personne impliquée dans la procédure d'assistance administrative une décision distincte portant sur les renseignements la concernant (cf. Faits, let. E supra). Le recourant, en qualité de personne concernée par la demande d'assistance, a été informé de la totalité des renseignements que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante et notamment de ceux portant sur les comptes des sociétés B._____ et Z._____ dont il était, selon la documentation bancaire, ayant droit économique. La contestation par le recourant de la pertinence vraisemblable des renseignements concernant ces sociétés et plus particulièrement de sa qualité d'ayant droit économique des comptes des sociétés en cause ne permet pas de s'écarter de la pratique de l'AFC en la matière, qui est conforme à l'art. 17 al. 1 LAAF. Le Tribunal estime qu'aucune raison ne justifiait en l'espèce le prononcé par l'autorité inférieure de deux décisions distinctes à l'égard du recourant. Le grief du recourant à cet égard doit par conséquent être rejeté.

E. 5.3.1

Le recourant conteste la pertinence de la transmission des informations et documents bancaires concernant les sociétés B._____ et Z._____ par rapport au but visé et expressément mentionné dans la demande d'entraide qui consisterait, selon lui, uniquement en l'obtention d'informations concernant des crédits portés au compte personnel du recourant ouvert auprès de A._____.

E. 5.3.2

Le Tribunal relève au préalable qu'en l'espèce, il apparaît que la requête d'assistance administrative présentée par la DGFIP contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (cf. consid. 3.5 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (cf. consid. 4.3.4 supra).

E. 5.3.3

Le Tribunal rappelle ensuite que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 4.3.2 supra). Afin d'évaluer la situation fiscale du recourant, l'autorité requérante a notamment expressément demandé des renseignements sur des « comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant droit économique au sein de [A._____] ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration » (cf. Faits, let. A.c supra). Il ressort de la documentation bancaire remise par A._____ à l'AFC que le

recourant était ayant droit économique jusqu'au (...) 2019 et signataire jusqu'à la clôture le (...) 2019 du compte bancaire n° (...) ouvert au nom de la société B. _____ ainsi qu'ayant droit économique jusqu'au (...) 2019 du compte bancaire n° (...) au nom de la société Z. _____ (cf. sur la valeur probante des formulaires A en cause, consid. 5.1.4 supra). Dans la mesure où la demande d'assistance du (...) 2021 vise à s'assurer de la conformité des revenus déclarés avec la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie du contribuable, les informations concernant les sociétés B. _____ et Z. _____ apparaissent ainsi vraisemblablement pertinentes pour déterminer la situation fiscale du recourant. La transmission de ces informations est ainsi conforme au but poursuivi par l'autorité requérante, à savoir le contrôle et le recouvrement des impôts dus par le recourant (cf. Faits, let. A.c supra) et contribue à la réalisation d'un échange efficace de renseignements (cf. consid. 4.2 supra). Ce constat est conforme à la jurisprudence en la matière selon laquelle les informations relatives à des comptes dont les contribuables visés par la demande - qualifiés de résidents fiscaux par l'Etat requérant - sont les ayant droit économiques remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6).

E. 5.3.4

L'AFC a ainsi interprété la demande d'assistance administrative en cause de manière conforme au ch. XI par. 4 du Protocole additionnel et au principe de la bonne foi en entendant transmettre à la DGFIP les informations et documents bancaires concernant les sociétés B. _____ et Z. _____. Le but poursuivi par la demande d'assistance est, contrairement à ce qu'avance le recourant, plus large que la seule clarification des opérations de crédit portées au compte bancaire personnel du recourant. Il existe en outre un rapport entre l'état de fait décrit dans la demande d'assistance de l'autorité requérante et les documents requis, de sorte que la transmission des documents demandés est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable. Le grief du recourant doit par conséquent être rejeté.

E. 5.4.1

Enfin, le recourant conteste la pertinence de la transmission de toutes informations concernant l'année 2017. Il allègue à cet égard la clôture du contrôle fiscal pour l'année 2017 en se fondant sur un courrier de la DGFIP du (...) 2021, intervenant à la suite d'une déclaration rectificative des revenus 2017 transmise par le recourant le (...) 2021, dans lequel il est mentionné « au vu des éléments déclarés et connus du service à ce stade de la procédure, il apparaît que vous n'êtes pas imposable au titre de l'impôt sur les revenus 2017 ». Le recourant a produit cette pièce à l'appui de son recours.

E. 5.4.2

Le recourant perd de vue à cet égard que la question de l'éventuelle clôture de la procédure de contrôle fiscal pour l'année 2017 est de la compétence des autorités françaises. Il appartient en effet auxdites autorités d'interpréter leur propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. consid. 4.3.3 supra). Cette question est donc soustraite à l'appréciation de l'Etat requis ; celui-ci ne peut se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'autorité requérante pour décider de la pertinence de la demande d'assistance, qui plus est lorsque celle-ci vise notamment à vérifier des informations dont l'Etat requérant dispose déjà, comme c'est le cas en l'espèce avec le contrôle de certaines opérations portées au crédit du compte bancaire personnel du recourant en 2017 et 2018. Le

Tribunal ne relève en l'espèce aucune circonstance permettant de s'écarter exceptionnellement de ces principes. Il n'est en effet ni allégué ni établi que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère ou qu'il pourrait exister d'autres vices graves. Par conséquent, il ne saurait être question en l'espèce d'un cas exceptionnel dans lequel la condition de la pertinence vraisemblable aurait disparu en cours de procédure en raison de l'évolution des circonstances (cf. consid. 4.3.3 supra). Il appartient dès lors au recourant de faire valoir tout grief et de produire toute pièce quant à la clôture alléguée de la procédure fiscale pour l'année 2017 devant les autorités compétentes françaises.

E. 5.4.3

Au vu de ce qui précède, le grief du recourant, mal fondé, doit être rejeté. 6. Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Pour les motifs précédemment invoqués, en particulier ceux tenant à la pertinence vraisemblable des renseignements requis, la décision entreprise ne saurait être qualifiée d'arbitraire dans ses motifs et dans son résultat (cf. sur cette notion, ATF 148 I 127 consid. 4.3 et 144 III 145 consid. 2, tous deux avec réf.), comme l'avance le recourant. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté dans la mesure de sa recevabilité. 7. Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée. 8. Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario). 9. La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (Le dispositif est porté à la page suivante)

E. 6

Refuser de transmettre aux autorités compétentes françaises toutes informations et documents concernant les relations bancaires n°(...), n°(...), n°(...) et n°(...), respectivement ouvertes au nom de la société B._____ et au nom de la société Z._____, auprès de A._____ en lien avec la demande d'entraide administrative formée par les autorités françaises en date du (...) 2021 à l'encontre [du recourant].

E. 7

Débouter l'AFC, soit pour elle le Service d'échange d'informations en matière fiscale, de toutes autres, plus amples ou contraires conclusions.

E. 8

Condamner l'AFC, soit pour elle le Service d'échange d'informations en matière fiscale, en tous les frais et dépens de l'instance, y compris une équitable indemnité valant participation aux frais d'honoraires du Conseil soussigné. Subsidiairement :

E. 9

Annuler la décision de l'AFC, soit pour elle le Service d'échange d'informations en matière fiscale, rendue le 8 juin 2022 dans le cadre de la procédure n°(...) concernant une demande d'entraide dirigée contre [le recourant] ; Cela fait,

E. 10

Distinguer l'octroi de l'assistance administrative en faveur des autorités françaises s'agissant, d'une part, de la relation bancaire n°(...) appartenant [au recourant] ouverte auprès de A._____ et, d'autre part, des relations bancaires n°(...), n°(...), n°(...) et n°(...), respectivement ouvertes au nom de la société B._____ et au nom de la société Z._____, auprès de A._____ ;

E. 11

Dans l'hypothèse où le présent Tribunal devait accorder l'entraide en matière administrative aux autorités compétentes françaises concernant les relations bancaires n°(...), n°(...), n°(...) et n°(...), respectivement ouvertes au nom de la société B._____ et au nom de la société Z._____, auprès de A._____ en lien avec la demande d'entraide administrative formée par les autorités françaises en date du (...) 2021 à l'encontre [du recourant], ordonner la transmission des documents et informations concernant lesdites relations bancaires en procédant au caviardage du nom de Y._____ dans l'intégralité de ces documents et informations, soit la transmission des pièces 6bis à 6quater caviardées et annexées au présent recours ;

E. 12

Débouter l'AFC, soit pour elle le Service d'échange d'informations en matière fiscale, de toutes autres, plus amples ou contraires conclusions.

E. 13

Condamner l'AFC, soit pour elle le Service d'échange d'informations en matière fiscale, en tous les frais et dépens de l'instance, y compris une équitable indemnité valant participation aux frais d'honoraires du Conseil soussigné. Plus subsidiairement :

E. 14

Renvoyer la cause à l'AFC, soit pour elle le Service d'échange d'informations en matière fiscale, pour une nouvelle décision au sens des considérants. F.b Parallèlement, Y._____ et Z._____, agissant par l'intermédiaire de leur mandataire, ont interjeté chacun un recours par-devant le TAF le 8 juillet 2022 contre les décisions de l'AFC du 8 juin 2022 rendues à leur égard. Ces recours ont été traités par le TAF sous les numéros de procédure A-3007/2022 et A-3036/2022. A la suite des courriers du 17 août 2022 par lesquels Y._____ et Z._____ ont déclaré retirer leurs recours, le Tribunal a, le 19 août 2022, rendu deux décisions de radiation du rôle des causes A-3007/2022 et A-3036/2022. F.c Dans sa réponse du 16 septembre 2022, accompagnée du dossier complet de la cause, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, 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.