

# **BVGer A-3727/2021 vom 23. November 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-11-23, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-3727\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3727_2021)

FR: TAF A-3727/2021 du 23 novembre 2022

IT: TAF A-3727/2021 del 23 novembre 2022

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le nom du titulaire du compte ;

#### **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 (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 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 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).

#### **E. 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).

#### **E. 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).

#### **E. 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, 3ème éd., 2022, n° marg. 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allge-meines Verwaltungsrecht*, 8ème éd., 2020, n° 1146 ss).

#### **E. 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).

#### **E. 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 à son encontre également et faisant l'objet de la procédure parallèle A-3726/2021 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.

#### **E. 2**

La qualité du contribuable : titulaire, bénéficiaire économique ou procuré ;

##### **E. 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 aurait 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.

### **E. 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.

### **E. 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).

### **E. 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. Du reste le recourant n'expose pas, dans ses écritures devant la Cour de céans, quels seraient les arguments qu'il aurait avancés devant l'autorité inférieure et qui n'auraient pas été traités par cette dernière dans la décision entreprise. 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.

### **E. 3**

Les états de fortune au 1er janvier des années 2010 à 2017 ;

#### **E. 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 1er 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).

#### **E. 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 1er 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 1er 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 1er février 2013 (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.3 ss et 5.6).

### **E. 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).

#### **E. 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).

#### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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 oeuvre, 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).

### **E. 4**

Les relevés sur la période du 1er 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) ;

#### **E. 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, sa date de naissance 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.

#### **E. 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).

### **E. 4.3**

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

#### **E. 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.

#### **E. 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 1er 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).

#### **E. 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 couverte 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.

#### **E. 4.4**

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

##### **E. 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.

##### **E. 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, en tout état de cause, compte tenu de la nature des renseignements requis (avoirs bancaires dans une banque sise hors du territoire national de l'Etat requérant) il n'existe guère d'autres moyens que celui de l'assistance fiscale internationale pour que ce dernier Etat puisse s'assurer de la complétude des déclarations fiscales établie par un de ses contribuables. Le grief du recourant n'est ainsi pas fondé et doit donc être rejeté.

#### **E. 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. En substance, il considère que les actifs et les mouvements sur les comptes bancaires détenus par G. \_\_\_\_\_ SA ne seraient nullement pertinents pour contrôler et apprécier l'état de fortune du recourant ou ses revenus imposables.

#### **E. 4.5.1**

Dans un premier temps, la Cour se penchera sur la question de la transmissibilité du Formulaire A.

##### **E. 4.5.1.1**

Le recourant avance qu'il n'aurait jamais acquis la moindre participation dans la société G. \_\_\_\_\_ SA, ni exercé le moindre pouvoir de contrôle la concernant, que ce soit économique ou juridique. Le formulaire A en question ici aurait été établi en vue de l'ouverture de la relation bancaire détenue par cette société et de l'exécution du contrat d'achat des participations, laquelle ne se serait jamais concrétisée. Ce formulaire ne reflèterait donc aucunement la réalité de l'actionnariat de la société pour la période concernée et ne remplirait pas la condition de la pertinence vraisemblable. Le recourant ajoute également que le formulaire A aurait été établi avant le 1er janvier 2010. Or, selon l'art. 2 par. 2 et 3 de l'Accord du 25 juin 2014, l'échange ne doit porter que sur les renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier 2010. Enfin, pour justifier ses allégations, la partie recourante explique que l'AFC aurait reçu un courrier de l'administrateur de la société G. \_\_\_\_\_ SA datée du 19 décembre 2018 qui confirmerait ces dires (cf. pièce 9 jointe au recours).

##### **E. 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 le formulaire A livré par celle-ci, le recourant était enregistré comme ayant droit économique du compte visé durant toute la période concernée. 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, il ressort de la lettre rédigée par administrateur de la société G. \_\_\_\_\_ SA et produite par-devant l'autorité inférieure que : « En date du [...] 2007, M. A. \_\_\_\_\_ s'était proposé lors d'une visite à [Suisse], de racheter les 100 actions au porteur de H. \_\_\_\_\_ SA [désormais G. \_\_\_\_\_ SA]. Un projet de convention avait été alors préparé [...]. Malheureusement, il n'a jamais apporté le paiement de CHF 188'000.- qui correspondait au remboursement du compte débiteur. De ce fait, cette convention est caduque [...]. En ce qui concerne l'identification de l'ayant droit économique, je suis surpris de l'attitude du B. \_\_\_\_\_ qui est non conforme aux accords passés le 19 juillet 2007. En effet, à la demande de M. I. \_\_\_\_\_, nous avons rempli provisoirement cette déclaration qui devait devenir effective lors du paiement des actions par M. A. \_\_\_\_\_. M. I. \_\_\_\_\_ a été informé de la non-réalisation de cette opération et que les ayants droit économiques précédents étaient toujours valable [sic] ». Le Tribunal constate ensuite que dans les formulaires A dont il est question ici, la société cocontractante G. \_\_\_\_\_ SA s'est spécifiquement engagée à communiquer spontanément à la banque toute modification des faits qui nécessiterait de corriger le formulaire. Or, il ne ressort d'aucune pièce au dossier et

a fortiori le recourant ne le prétend pas, qu'une telle demande de modification aurait été communiquée à la banque. 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.

#### **E. 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 le 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, les indications figurant sur le formulaire A permettent, au stade de l'assistance, de considérer qu'il existe un lien entre le recourant et la société G. \_\_\_\_\_ SA. En outre, 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. 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 révéleront 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 recourant. 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).

#### **E. 4.5.2**

Le recourant considère ensuite que le formulaire A concerné ne saurait être transmis aux autorités compétentes étrangères dans la mesure où il aurait été établi avant le 1er 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

1er 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 1er 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.

#### **E. 4.5.3**

Enfin, le recourant fait valoir que la société G. \_\_\_\_\_ SA serait un tiers et qu'à ce titre aucune information la concernant ne saurait être transmise aux autorités françaises. De l'avis du recourant, l'Etat requérant n'aurait fourni aucun élément susceptible de rendre vraisemblable un quelconque lien de détention économique entre sa personne et les comptes bancaires détenus par G. \_\_\_\_\_ SA. L'AFC aurait de ce fait dû interpellier l'Etat requérant pour solliciter des précisions, respectivement un complément d'informations par rapport aux éléments, preuves et indices prétendument en mains de l'Etat français qui lui auraient permis de conclure à l'existence d'un lien de détention économique entre les comptes bancaires détenus auprès de la banque B. \_\_\_\_\_ par la société G. \_\_\_\_\_ SA et le recourant. A cet égard, la Cour rappellera ici 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 recourant et la société G. \_\_\_\_\_ SA ne ressort pas de manière évidente du dossier. Or, les questions relatives à l'existence ou non d'un lien entre le recourant 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 recourant et que les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées ne prévalent pas sur l'intérêt de de l'Etat requérant à la transmission des renseignements, les informations dont il est question ici peuvent être transmises

#### **E. 4.6.1**

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.

#### **E. 4.6.2**

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° [...] et [...] (titulaire : personne concernée) \* n° [...] (titulaire : G. \_\_\_\_\_ SA, fondée le 29 août 1986, c/o J. \_\_\_\_\_, [adresse]) ». De surcroît, selon le tableau récapitulatif des renseignements établis par l'AFC (cf. pièce jointe au recours n° 7), 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) : Account  
AccountNumber [...] AccountComment No outflows during the relevant period Closed Yes  
Person FirstName [...] LastName A. \_\_\_\_\_ RelationToAccount Account holder Account  
AccountNumber [...] AccountComment No outflows during the relevant period Closed Yes  
Person FirstName [...] LastName A. \_\_\_\_\_ RelationToAccount Account holder Account  
AccountNumber [...] Closed Yes ClosingDate [...] ClosingBank B. \_\_\_\_\_ AG  
ClosingAccountNumber [...] ClosingState Switzerland Person FirstName [...] LastName  
A. \_\_\_\_\_ RelationToAccount Beneficial owner RelationToAccountComment Person  
concerned Person OrganisationName H. \_\_\_\_\_ Sa RelationToAccount Account holder  
Relation ToAccountComment Person entitled to appeal 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 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.

#### **E. 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.

##### **E. 4.7.1**

A l'appui de son allégation, le recourant avance qu'en mars 2010, la 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 recourant 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 recourant, 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 recourant 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 renseignement 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 recourant, 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 recourant 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 recourant 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 recourant 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 recourant auprès de la B.\_\_\_\_\_ AG.

##### **E. 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, 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.

#### **E. 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.

#### **E. 5**

La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;

#### **E. 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.

### **E. 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).

### **E. 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.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.