

BVGer A-3862/2021 vom 30. August 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-08-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3862_2021

FR: TAF A-3862/2021 du 30 août 2023

IT: TAF A-3862/2021 del 30 agosto 2023

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, 3e éd., 2022, n° marg. 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8e 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). 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. 2.1.1

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. 2.1.2

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. 2.2

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. 2.3.1

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. 2.3.2

Une demande d'assistance vise en principe 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 ; 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). Le critère conventionnel de la pertinence vraisemblable demeure déterminant ; cela étant, il convient aussi de procéder à une pesée des intérêts en présence. En particulier, les informations relatives à des comptes détenus de manière indirecte (ayants droit économiques ou procuration) remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable du moment que les présomptions de l'Etat requérant s'appuient sur des documents bancaires, des renseignements d'employés de banque et des questions précises rendant vraisemblable une éventuelle détention économique desdits comptes bancaires par la personne visée par la demande (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 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 ; 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. 2.3.3

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. 2.3.4

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. 2.4

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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), 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. 2.5

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. 2.6.1

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. 2.6.2

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. 2.7

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 ; art. 8 al. 1 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2). L'AFC dispose toutefois 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). 3. En l'espèce, l'AFC a partiellement octroyé l'assistance administrative à la France. Le litige porte ici uniquement sur la transmission des informations concernant les comptes détenus par C. _____ SA à la France. Dans ce cadre, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 3.1 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par le recourant (cf. consid. 3.2 ss ci-après).

E. 3

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

E. 3.1

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. 3.2

Pour ce qui est des conditions de fond, le recourant argue en premier lieu que les informations à transmettre seraient dénuées de pertinence vraisemblable (cf. consid. 3.3 ci-après). Le recourant fait ensuite valoir que la demande des autorités compétentes étrangères serait constitutive d'une pêche aux informations prohibée (cf. consid. 3.4 ci-après). Les questions relatives aux tiers non concernés et à l'impossibilité pour la Suisse d'obtenir les informations requises selon son propre droit seront également analysées (cf. consid. 3.5 ci-après). Le Tribunal se penchera ensuite sur la problématique de la violation du principe de la bonne foi (cf. consid. 3.6 ci-après). Enfin, les questions relatives à la prescription de certaines périodes fiscales concernées par la demande d'assistance administrative feront l'objet d'un examen (cf. consid. 3.7 ci-après).

E. 3.3

Dans un premier grief, le recourant reproche à la décision entreprise d'autoriser la transmission d'informations qui ne seraient pas vraisemblablement pertinentes.

E. 3.3.1.1

Dans la décision entreprise (consid. 3.3), l'autorité inférieure a considéré que la personne concernée n'est pas tenue de déclarer le compte n° [2] selon le droit fiscal français. Ce compte est détenu par la société D. _____ SA, qui est une société commerciale opérationnelle de droit suisse et le recourant dispose d'une procuration sur le compte susdit. Ce raisonnement n'est pas contesté par la partie recourante. L'AFC a en revanche considéré que le raisonnement qui précède ne s'appliquait pas aux comptes détenus par la société C. _____ SA dans la mesure où, pour ces comptes-ci, le formulaire A indique que le recourant est le bénéficiaire effectif des comptes. La décision entreprise précise (cf. consid. 3.4) qu'il n'a pas été démontré que les comptes pour lesquels le recourant est ayant droit économique seraient détenus par une société opérationnelle. Au contraire, l'existence d'un formulaire A pour ces comptes démontrerait selon l'autorité inférieure que la banque a estimé qu'il ne s'agissait pas d'une société opérationnelle. A cet égard, l'autorité inférieure expose que la loi fédérale concernant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme (LBA, RS 955.0) impose à l'intermédiaire financier, notamment aux banques, une identification de l'ayant droit économique dans certaines circonstances, si le cocontractant n'est pas l'ayant droit économique ou qu'il y a un doute à ce sujet, si le cocontractant est une société de domicile ou si elle exerce une activité opérationnelle (art. 4 al. 2 LBA).

E. 3.3.1.2

Contextuellement, le raisonnement de l'AFC se base sur un échange de courriels avec les autorités compétentes étrangères (cf. pièce 17 jointe à la réponse de l'AFC ; pièce 10 jointe au recours). En effet, par email du 5 octobre 2018, elle a adressé à la DGFP une demande de précision concernant les procurés dont il ressort que : « Dans le contexte des requêtes [...] du 28 mars (n. réf. : [...]), vous sollicitez la communication d'informations concernant des comptes sur lesquels des contribuables peuvent apparaissent [sic] en leur qualité de procurés [...]. Nous comprenons que l'obligation de déclaration à laquelle une personne physique contribuable français est tenue porte sur les comptes détenus à l'étranger par une

(autre) personne physique, une société non commerciale, une association ou une fondation, la procuration devant, par ailleurs, être utilisée pour elle-même ou pour une personne ayant la qualité de résident. Dans ce cas, les informations à fournir sont : Le numéro dudit compte, l'identité du titulaire, son adresse et, si disponible, son numéro fiscal. L'analyse des informations produites par le détenteur de renseignements révèle que certaines procurations ne correspondent pas à notre compréhension de l'obligation déclarative telle que résumée ci-dessus. Les constellations se présentent comme suit : 1. Personnes bénéficiant d'une procuration sur le compte d'une société commerciale (opérationnelles [sic]) de droit suisse : Nous comprenons qu'il n'existe pas d'obligations déclaratives et vous remercions de nous confirmer que cette compréhension est correcte. Dans l'affirmative, nous ne transmettrons pas d'information sur les comptes visés. 2. Personnes bénéficiant d'une procuration sur le compte d'une société opérationnelle de droit étranger (ni suisse, ni français) et agissant dans l'exercice d'une activité professionnelle pour ladite société : Nous comprenons qu'il n'existe pas non plus d'obligations déclaratives et vous remercions de nous confirmer que cette compréhension est correcte. 3. Personnes bénéficiant d'une procuration sur le compte d'une association ou fondation de droit suisse : Nous comprenons que l'obligation déclarative porte sur les informations rappelées ci-dessus et vous remercions de nous confirmer que tel est bien le cas. 4. Personnes bénéficiant d'une procuration utilisée ni pour elle-même ni pour une personne résidente de France (activité professionnelle) : Nous comprenons qu'il n'existe pas d'obligations déclaratives et vous remercions de nous confirmer que cette compréhension est correcte ». Par email du 22 octobre, la DGFP a confirmé à l'AFC qu'elle partageait son analyse sur les points 1, 2 et 3. Pour le point 4, l'autorité étrangère a demandé à l'AFC de lui fournir un exemple anonymisé afin de mieux comprendre le cas évoqué. Par retour d'email du même jour, l'AFC a répondu que : « Concernant le point 4, la constellation pourrait être observée dans le cas d'une procuration détenue par une personne concernée sur les comptes personnels d'une personne ne présentant pas d'éléments de résidence en France et ce, dans l'exercice d'une activité professionnelle, par exemple au sein d'un family office, donc sans que l'usage de la procuration lui bénéficie à elle-même. Nous comprenons que, sous ces conditions, cette personne concernée ne serait pas assujettie à une obligation de déclaration de ladite procuration ». Par courriel du 19 novembre 2018, la DGFP a répondu comme suit : « [N]ous avons examiné votre illustration et nous vous proposons le commentaire suivant. L'article 344 A de l'annexe III au Code Général des Impôts en France précise que I. Les comptes à déclarer en application du deuxième alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts sont ceux ouverts auprès de toute personne de droit privé ou public qui reçoit habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces. II. Les personnes physiques joignent la déclaration de compte à la déclaration annuelle de leurs revenus. Chaque compte à usage privé, professionnel ou à usage privé et professionnel doit être mentionné distinctement. Les associations et sociétés n'ayant pas la forme commerciale joignent leur déclaration de compte à la déclaration annuelle de leur revenu ou de leur résultat. III. La déclaration de compte mentionnée au II porte sur le ou les comptes ouverts, utilisés ou clos, au cours de l'année ou de l'exercice par le déclarant, l'un des membres de son foyer fiscal ou une personne rattachée à ce foyer. Un compte est réputé avoir été utilisé par l'une des personnes visées au premier alinéa dès lors que celle-ci a effectué au moins une opération de crédit ou de débit pendant la période visée par la déclaration, qu'elle soit titulaire du compte au qu'elle ait agi par procuration, soit pour elle-même, soit au profit d'une personne ayant la qualité de résident. En cas de procuration, le compte doit être déclaré si la personne qui détient une procuration a agi pour elle-même. Il nous semble que

c'est seulement en examinant les relevés du compte qu'il peut être déterminé si la personne concernée en France a agi pour elle-même ou au profit d'une autre personne. En conséquence, nous souhaiterions obtenir les relevés afin de pouvoir faire cette constatation ou non et s'il apparaît que la personne concernée en France n'a pas agi pour elle-même alors aucune conséquence fiscale ne sera tirée ».

E. 3.3.2

Le recourant estime que les informations concernant sa qualité d'ayant droit économique des comptes détenus par la société C._____SA ne seraient pas vraisemblablement pertinentes.

E. 3.3.2.1

A cet égard, il avance premièrement que le droit français n'imposerait aucune obligation de déclaration par rapport à un compte ouvert hors de France lorsqu'il est détenu par une société en la forme commerciale, et cela quand bien même le contribuable français serait au bénéfice d'une procuration sur ce compte. Selon le recourant, il ressortirait de documents publiés par l'administration française que : « Le déclarant peut être une personne distincte du titulaire du compte ou du bénéficiaire de la procuration sur ce compte. Tel est le cas lorsqu'il agit pour le compte d'un membre de son foyer fiscal, d'une personne rattachée à ce foyer, ou en qualité de représentant légal d'une personne physique (tuteur, curateur, mandataire, etc.). Le déclarant indique alors à quel titre il effectue la déclaration. Il en est également ainsi lorsque le déclarant agit en tant qu'entrepreneur individuel, quel que soit son secteur d'activité, ou en tant que représentant légal (gérant, mandataire, administrateur, liquidateur, etc.) d'une association ou d'une société n'ayant pas la forme commerciale. Doit également souscrire une déclaration, la personne qui détient une procuration sur un compte ouvert hors de France par un particulier, une association ou une société n'ayant pas la forme commerciale, dès lors qu'elle utilise cette procuration pour elle-même ou pour une personne ayant la qualité de résident ». Ainsi, de l'avis du recourant, l'AFC ne saurait être tenue de communiquer à l'autorité requérante française les informations relatives aux comptes bancaires de sociétés commerciales ayant leur siège hors de France si la demande d'assistance ne les vise pas spécifiquement. De telles informations ne seraient donc pas vraisemblablement pertinentes pour examiner la situation de la partie recourante, seule visée par la demande d'assistance litigieuse. Il s'ensuivrait selon lui qu'aucune information concernant ces comptes ne devrait être transmise aux autorités compétentes françaises.

E. 3.3.2.2

Le recourant se plaint également du fait que l'AFC considèrerait à tort que les informations relatives aux comptes de la société C._____SA sont vraisemblablement pertinentes (au contraire des comptes de D._____ SA). Cela du fait qu'il n'aurait pas été démontré que les comptes seraient détenus par une société commerciale. Plus précisément, il estime qu'il serait erroné de considérer, en se basant sur l'art. 4 LBA dans sa version actuelle, que l'existence d'un formulaire A démontrerait à lui seul que la banque B_____ AG aurait estimé que C._____ SA ne serait pas une société opérationnelle. Il conviendrait au contraire selon lui de se référer aux dispositions applicables au moment où le formulaire A litigieux a été rempli et signé (soit en 2010). Il poursuit en exposant qu'en 2010, un formulaire A pouvait être demandé en lien avec un compte détenu par une société commerciale et opérationnelle, ce qui ne serait plus le cas depuis la modification de l'art. 4 al. 2 LBA adoptée avec effet au 1er janvier 2016. Le recourant précise encore que, depuis

lors, seul le formulaire K doit en principe être requis pour une société opérationnelle. De l'avis du recourant, l'AFC se serait trompée de base légale en ne citant pas la disposition applicable dans sa teneur au moment des faits. Il considère que cette disposition ne saurait en aucun cas s'appliquer aux périodes ici concernées en raison des modifications législatives adoptées et des changements intervenus dans les obligations de diligence des banques en présence de personnes morales. En conséquence, l'existence du formulaire A ici en cause ne mettrait pas en doute le caractère commercial opérationnel de la société dont il est question ici. En tout état de cause, il retient que le formulaire A ne saurait être pertinent en l'espèce dans la mesure où il serait manifeste que la société qui est titulaire des comptes visés était de droit suisse et avait une activité commerciale et opérationnelle. Ainsi, les indications qui figurent sur le formulaire A, ou l'absence de ce formulaire dans les documents bancaires, ne seraient pas déterminantes pour l'octroi de l'assistance.

E. 3.3.3

En l'occurrence, la Cour constate ici, à l'instar de l'AFC dans sa réponse du 6 octobre 2022, que le recourant se méprend sur la portée des échanges entre les autorités suisses et françaises (cf. consid. 3.3.2 ci-avant). D'abord, ces échanges concernent uniquement les comptes pour lesquels une personne concernée détiendrait une procuration et précisent les constellations où un tel compte échapperait à l'obligation déclarative. La demande de clarification de l'AFC du 5 octobre 2018 est très claire à cet égard et la réponse de la DGFP du 19 novembre 2018 l'est tout autant. En l'occurrence, le dossier révèle qu'en ce qui concerne le compte détenu par la société D._____, le recourant est uniquement au bénéfice d'une procuration. Or, la simple détention d'une procuration sur un compte n'est pas suffisante pour qu'il soit considéré que les informations relatives à ce compte sont vraisemblablement pertinentes. La situation est cependant toute autre concernant les comptes détenus par la société C._____SA car le recourant est leur ayant droit économique. Ensuite, la question de savoir si l'AFC était fondée à considérer, en s'appuyant sur l'art. 4 LBA, que l'existence d'un formulaire A relatif aux comptes détenus par C._____SA démontrerait que la banque a estimé qu'il ne s'agissait pas d'une société opérationnelle peut souffrir de demeurer ouverte dans la mesure où le simple fait que le formulaire en question atteste de la qualité de bénéficiaire effectif du recourant suffit à rendre les informations ici en cause vraisemblablement pertinentes. En effet, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de juger que les informations relatives à des comptes dont les contribuables visés par la demande étaient les ayants droit économiques remplissaient en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'article 26 par. 1 CDI CH-FR (cf., entre autres, ATF 141 II 436 consid. 4.6). En d'autres termes, il s'agit ici de ne pas confondre les qualités de simple procuré et de bénéficiaire effectif. La seconde implique, contrairement à la première, une possession d'actifs, exercée par le biais d'une chaîne de propriété ou par toute autre forme de contrôle autre que directe. Il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 147 II 116 consid. 5.3.3 et réf. cit.) que la notion d'ayant droit économique s'utilise pour qualifier différentes formes de détention d'avoirs bancaires à titre fiduciaire. Selon cette jurisprudence, l'expression « bénéficiaire effectif » désigne la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. Les expressions « en dernier lieu possèdent ou contrôlent » et « exercent en dernier lieu un contrôle effectif » désignent les situations où la propriété ou le contrôle sont exercés par le biais d'une chaîne de propriété ou par toute

autre forme de contrôle autre que directe. Enfin, il n'est pas contesté que les résidents fiscaux français sont tenus de déclarer leurs avoirs aux autorités fiscales françaises, y compris ceux situés hors de France. C'est ainsi à juste titre que l'autorité inférieure expose dans sa réponse que l'affirmation selon laquelle la législation française n'obligerait aucun résident fiscal français à déclarer un compte pour lequel il est ayant droit économique ne saurait être suivie. Les avoirs figurant sur les comptes concernés devraient en tout état de cause être déclarés à l'administration fiscale française. Il découle de ce qui précède que le grief de recourant doit être rejeté.

E. 3.4

Dans un second grief, le recourant considère en substance que produire des renseignements en lien avec des comptes détenus par des sociétés commerciales de droit suisse sans autres précisions que celles indiquées dans la demande du 28 mars 2018 ne saurait répondre à la condition de la pertinence vraisemblable telle qu'interprétée par le Tribunal fédéral. Selon lui, une telle transmission n'aurait d'autre finalité que de répondre à une demande constitutive de « fishing expedition » prohibée et résulterait en un échange spontané d'informations interdit. A cet égard, il allègue que la demande d'assistance litigieuse ne respecterait pas, à plusieurs égards, certaines conditions jurisprudentielles posées par le Tribunal fédéral.

E. 3.4.1.1

Premièrement, il considère que la demande ici en cause serait une demande collective et devrait pour être admissible : i. fournir une description détaillée du groupe, qui expose les faits et les circonstances spécifiques ayant conduit à la formulation de la demande ; ii. exposer le droit fiscal applicable, ainsi que les motifs permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales ; iii. démontrer que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que ces obligations soient remplies. Le recourant fait également valoir que le Tribunal fédéral aurait déclaré que les critères développés dans le cadre des demandes de groupe devraient également être appliqués aux demandes collectives. De l'avis du recourant, ces conditions ne seraient pas remplies.

E. 3.4.1.2

En l'occurrence, la Cour constate qu'il ressort, à juste titre, de la décision querellée (consid. 2.1) que la demande du 28 mars 2018 doit être qualifiée de demande multiple et traitée, quant à son admissibilité concrète, comme une demande individuelle. En outre, peu importe ici qu'il s'agisse ou non d'une demande dite « bulk » dans la mesure où selon la jurisprudence, seules les demandes d'assistance administrative qui n'identifient pas les personnes concernées par leur nom doivent être soumises à un examen plus approfondi afin d'exclure l'existence de « fishing expeditions » (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 ; 139 II 404 consid. 7.2.3 ; sur la notion, cf. consid. 2.4 ci-avant). En effet, c'est uniquement dans ce but que le Tribunal fédéral a développé les trois critères évoqués par le recourant (cf. consid. 3.4.1.1 ci-avant). Ces conditions sont applicables uniquement à un certain type de demande collective, à savoir celles qui ne désignent pas nommément les personnes concernées (par exemple les demandes collectives se basant sur des numéros de compte ou de cartes de crédit). Elles ne s'appliquent pas au cas d'espèce dès lors que la demande du 28 mars 2018 vise des personnes dont l'identité est connue de l'autorité requérante. Dans ces circonstances, il ne se justifie pas de recourir aux critères additionnels développés par le

Tribunal fédéral pour déterminer si la demande d'assistance litigieuse constitue ou non une pêche aux renseignements prohibée. Les arguments du recourant tombent ainsi à faux et doivent par conséquent être rejetés.

E. 3.4.2.1

Deuxièmement, s'agissant de la condition de pertinence vraisemblable en lien avec des informations concernant des comptes détenus de manière indirecte, le recourant avance que dite condition ne saurait être réalisée que du moment où les présomptions de l'Etat requérant s'appuieraient sur des documents bancaires, des renseignements d'employés de banque et des questions précises rendant vraisemblable une éventuelle détention économique desdits comptes bancaires par la personne visée par la demande. Or, de l'avis du recourant, à défaut de présomption de cette nature de la part de l'Etat requérant, dans le cas présent, les comptes détenus de manière indirecte ne sauraient être transmis. Ainsi, selon lui, au regard de sa généralité et de l'absence d'indication claire quant aux démarches menées par la France pour déterminer si des comptes autres que ceux mentionnés pourraient être utiles pour elle, la présente demande d'assistance litigieuse ne remplirait manifestement pas les conditions précitées.

E. 3.4.2.2

En l'occurrence, le Tribunal observe qu'en requérant également des renseignements sur des comptes sur lesquels le recourant n'a qu'un pouvoir de disposition indirect, l'autorité fiscale française cherche précisément à vérifier que celui-ci n'a pas utilisé une structure pour dissimuler des revenus et/ou maquiller une résidence effective en France. En effet, recourir à un tiers pour faire écran entre des avoirs et un contribuable est un montage classique pour soustraire des flux imposables aux yeux des administrations fiscales. Toute forme de détention indirecte peut se révéler pertinente pour l'établissement d'une résidence fiscale ou l'imposition de revenus, en particulier lorsqu'elle intervient par l'intermédiaire de l'ayant droit économique du compte. Celui-ci est, en effet, assimilable au « client effectif » et son identification est du reste une obligation pour une banque (cf. art. 4 LBA) dans la mesure où elle permet de révéler, au-delà des simples pouvoirs de disposition apparents et formels, la réelle appartenance économique de fonds (cf. ATF 147 II 116 consid. 5.3.3). Il faut rappeler à cet égard, qu'il importe peu, en définitive, que les renseignements communiqués au titre de l'assistance soient ou non utiles à l'objectif fiscal pour lequel ils ont été demandés. Ce qui est déterminant, c'est qu'au moment du dépôt de la demande d'assistance, ils puissent l'être selon toute vraisemblance, ce qui est le cas de l'espèce. Dès lors que ces informations sont vraisemblablement pertinentes pour l'objectif fiscal visé, le recourant ne peut pas s'opposer à leur transmission. Compte tenu des éléments qui précèdent, le grief est rejeté.

E. 3.4.3.1

Troisièmement, le recourant considère que la demande serait trop générale et ne ferait aucunement mention de suspicion particulière à son égard si ce n'est qu'il n'aurait pas déclaré le compte n° [1], lequel ne ressortirait pas des informations obtenues en Suisse pour les périodes en cause. Le recourant estime que son nom interviendrait de manière totalement aléatoire, de même que son numéro de compte, lequel n'aurait donné lieu à aucun résultat dans le cas particulier. Aussi, le recourant allègue que la pertinence vraisemblable des informations requises ne saurait être reconnue qu'à condition qu'il existe une procédure fiscale sous-jacente en cours. Le recourant argue à cet égard qu'une demande d'assistance administrative n'est pas susceptible d'être pertinente si elle est le fait du hasard

et sans lien concret avec des procédures fiscales en cours afin d'obtenir des éléments de preuves. Plus précisément, le recourant soutient que la France aurait menti en indiquant dans sa demande d'assistance qu'il aurait reconnu partiellement l'existence d'une relation bancaire avec la banque B. _____ AG. Bien au contraire, il avance qu'il aurait précisé aux autorités françaises, en juillet 2017, ne disposer d'aucun compte auprès de la banque B. _____ AG (cf. pièces 16a à 16c jointes au recours). A ce propos, il expose qu'en droit français, un courrier envoyé par pli simple, comme en l'espèce, suivi d'une lettre de relance, également en courrier simple ne saurait constituer une procédure ou une enquête fiscale. Ainsi, selon lui, l'absence de recommandé, c'est-à-dire d'une notification à une personne déterminée, soulignerait le caractère aléatoire de la demande d'assistance ici en cause.

E. 3.4.3.2

En l'occurrence, le Tribunal relève que le simple fait que l'autorité requérante mentionne dans sa demande un compte inexistant ou qui aurait peut-être été clôturé avant la période concernée et dont les informations, si elles existent, ne seront pas transmises n'implique pas que la demande doive, en tant que telle, être qualifiée de tentative de pêche aux renseignements prohibée. De même, le fait que le recourant ait indiqué aux autorités fiscales françaises, en date du 2 juillet 2017, qu'il ne détenait aucun compte bancaire en dehors de France ne signifie pas encore que l'autorité requérante aurait menti en indiquant dans sa demande d'assistance qu'il aurait reconnu partiellement l'existence d'une relation bancaire avec la banque B. _____ AG. En effet, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il n'est pas nécessaire que l'État requérant fournisse pour chacune des périodes visées par la demande un élément concret de soupçon qui se rattache spécifiquement à chacune de ces périodes. Il est courant, si ce n'est la règle en pratique, qu'une demande d'assistance administrative visant l'obtention de renseignements bancaires porte sur plusieurs périodes fiscales, l'Etat requérant limitant toutefois en principe sa demande aux périodes fiscales entrant dans le champ d'application temporel de la clause d'échange de renseignements applicable. Or, il n'a jamais été question d'exiger de l'Etat requérant procédant ainsi qu'il fournisse pour chacune des périodes visées un élément concret de soupçon qui se rattache spécifiquement à chacune de ces périodes (cf. arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 s.). En outre, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. consid. 2.4 ci-avant). Le Tribunal rappelle ici que la norme 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 ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (cf. consid. 2.3.1 ci-avant). Enfin, s'agissant des exigences légales relatives à la notification d'actes en droit français, la Cour constate que s'il est certes vrai que les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, 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 (cf. consid. 2.7 ci-avant). En effet, le respect des prescriptions du droit de l'Etat requérant est un point qui concerne essentiellement celui-ci. 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 ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière

dont celle-ci est appliquée. 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). Partant, le recourant ne saurait être suivi en tant qu'il affirme que son nom et son numéro de compte apparaîtraient aléatoirement dans la demande du 28 mars 2018.

E. 3.5

Dans un troisième grief, le recourant allègue que les informations concernant la société C._____ SA ne sauraient être transmises, dans la mesure où les documents concernés par cette transmission se rapporteraient à des personnes tierces non visées par la demande d'assistance et ne seraient d'aucune pertinence pour déterminer la situation fiscale de la partie recourante, seule visée et concernée par la requête.

E. 3.5.1

A l'appui de son propos, le recourant avance que la société C._____ SA aurait eu, au cours de sa vie sociale, de nombreuses opérations commerciales avec une multitude de personnes ou de tiers non concernés par la demande d'assistance ici en cause. Selon lui, transmettre de telles informations ne respecterait pas les cautions prévues par l'art. 4 al. 3 LAAF, dans la mesure où elles ne seraient pas pertinentes pour apprécier sa situation fiscale, en tant que seule personne concernée. Dans sa réplique, il avance encore que si l'AFC se voyait autorisée à transmettre les documents bancaires de C._____ SA à la France, les nombreuses transactions qui ne le concernent pas devraient être supprimées au préalable des documents à transmettre pour que seuls les renseignements et des noms vraisemblablement pertinents pour sa situation fiscale soient échangés. De l'avis du recourant, seules les éventuelles transactions bancaires le mentionnant par son nom pourraient rester visibles. Le recourant relève également que selon l'art. 8 al. 1 LAAF, pour obtenir des renseignements, seules sont autorisées les mesures prévues par le droit suisse qui pourraient être prises en vue de la taxation et de la perception des impôts visés par la demande. Il poursuit en exposant que le respect du droit de l'Etat requis est également consacré à l'art. 28 par. 3 CDI CH-FR. A cet égard, le recourant estime qu'il serait question ici de renseignements en mains d'un tiers, soit la société C._____ SA, auxquels les autorités suisses n'auraient sans aucun doute pas accès pour déterminer la taxation de la partie recourante. Il s'ensuivrait donc que la demande d'assistance litigieuse ne respecterait pas la réciprocité et ne serait pas recevable.

E. 3.5.2

En l'occurrence, le grief du recourant ne saurait être accueilli pour les raisons suivantes.

E. 3.5.2.1

Premièrement, la Cour remarque 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. 2.3.2 ci-avant). 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 C. _____ SA. En effet, ce formulaire renseigne sur l'identité des bénéficiaires effectifs des comptes détenus par la société susnommée et confirme que le recourant revêt cette qualité. Ce dernier ne saurait ainsi être suivi en tant qu'il affirme, dans sa réplique, que l'AFC confond la notion d'ayant droit économique d'un compte bancaire individuel et la notion d'ayant droit économique d'une société commerciale opérationnelle.

E. 3.5.2.2

S'agissant ensuite des caviardages requis, la Cour rappelle qu'en principe, dans la mesure où le recourant n'est pas légitimé à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [non publié aux ATF 147 II 116] ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2), tout grief relatif à la protection desdits tiers devrait être considéré comme irrecevable. De surcroît, il appartient au recourant de démontrer de manière claire et circonstanciée quelles informations, et pour quels motifs, devraient être caviardées. En effet, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-6409/2020 du 11 janvier 2022 consid. 5.1 et réf. cit.). Au surplus, le Tribunal note que selon la jurisprudence, lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF (cf. consid. 2.3.2 ci-avant), mais aussi sur des tiers non impliqués, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (cf. art. 5 al. 2 Cst). Cela signifie que l'Etat requis doit supprimer les indications relatives aux tiers non concernés lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. En l'occurrence, le Tribunal note que les noms apparaissant dans les informations dont la transmission est envisagée présentent tous une relation directe avec le compte bancaire concerné et aucun tiers non concerné n'apparaît par hasard sur les documents bancaires que l'autorité inférieure a décidé de communiquer à l'autorité fiscale requérante. L'identité des tiers non concernés est in casu une information vraisemblablement pertinente pour l'examen de la situation fiscale du recourant. En effet, dès lors que l'autorité fiscale étrangère soupçonne de façon étayée le recourant d'être titulaire ou bénéficiaire économique d'un compte non déclaré auprès de la banque B. _____ AG en Suisse (ou de disposer d'une procuration sur un tel compte), les documents relatifs à cet éventuel compte sont susceptibles d'apporter des informations à l'autorité requérante quant à la structure mise en place par le recourant en vue d'éluder l'impôt. L'Etat requérant cherche ici à identifier la structure interposée entre la personne concernée et ledit compte bancaire mais également les rôles respectifs des divers intervenants. Au surplus, il sied de rappeler qu'il n'appartient pas à l'Etat requis de procéder à un quelconque tri parmi des tiers non concernés dont aucun n'apparaît d'emblée et de manière évidente se trouver cité par hasard. C'est à l'autorité requérante en charge d'appliquer son droit fiscal national qu'il revient d'examiner si les tiers non concernés cités,

respectivement les transactions auxquelles ils ont pris part, ont un impact fiscal ou non. Par ailleurs, procédant à une pesée des intérêts en présence, le Tribunal relève que les tiers non concernés par la demande de l'autorité requérante sont protégés par le principe de spécialité (cf. consid. 3.8 ci-dessous), si bien que les renseignements fournis par l'autorité inférieure dans le cadre de la présente procédure ne peuvent, le cas échéant, servir qu'à l'encontre de la personne concernée par la demande d'assistance administrative. En effet, à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et réf. cit.). Pour ces raisons, le Tribunal retient que la transmission des noms non-caviardés, telle qu'envisagée par l'AFC, est proportionnée et conforme au droit (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et réf. cit.). En conséquence, le grief du recourant doit être rejeté. Il découle donc de ce qui précède que, dans le cas d'espèce, il existe bel et bien 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 la partie requérante à la transmission, les renseignements dont il est question ici peuvent être transmis.

E. 3.5.2.3

Enfin, s'il est vrai que l'art. 8 al. 1 LAAF prévoit que pour obtenir des renseignements, seules sont autorisées les mesures prévues par le droit suisse qui pourraient être prises en vue de la taxation et de la perception des impôts visés par la demande, les règles sur le secret bancaire n'ont toutefois pas à être respectées (cf. consid. 2.7 ci-avant). Au demeurant, contrairement à ce que prétend le recourant, les informations ici en cause n'ont pas été obtenues des mains de la société C. _____ SA mais auprès de la banque B. _____ AG. Or, 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 puisse lui être opposé l'art. 47 LB ou toute autre disposition de droit interne. Partant, les renseignements ici en cause ont bel et bien été obtenus en conformité avec les mesures prévues par le droit suisse.

E. 3.6

Dans un quatrième grief, le recourant allègue que les autorités françaises auraient déposé la demande d'assistance litigieuse au mépris du principe de la bonne foi.

E. 3.6.1

A cet égard, il avance premièrement qu'en application du principe de la bonne foi entre Etats en tant que principe de droit international public ressortant de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111), l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant. Cela dit, il poursuit en exposant que dans la mesure où la France a toujours refusé de signer cette convention, la question de l'application de cette présomption à cet Etat mériterait d'être examinée en tenant compte de cette position particulière. Ensuite, le recourant considère que la DGFP n'aurait pas respecté les exigences de ses propres procédures internes dans la formulation de sa demande d'assistance. A ce propos, il expose que dites exigences seraient exposées en détail dans le rapport des Pairs de l'OCDE de 2018 sur la France (OCDE [2018], Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : France 2018 [Deuxième cycle] : Rapport d'examen par les pairs sur la demande d'échange de renseignements, par.

345). En particulier, il se plaint du fait que la demande litigieuse ne décrirait ni le schéma de fraude découvert ou soupçonné, ni les motifs justifiant la demande. Elle n'indiquerait par ailleurs pas quels manquements à la législation fiscale française sont présumés. Selon le recourant, l'absence de tous ces éléments illustrerait la mauvaise foi de l'autorité requérante et confirmerait qu'il s'agit ici d'une pêche aux renseignements prohibée. Dès lors, la confiance à laquelle se réfère l'AFC devrait, de l'avis du recourant, être écartée et la demande d'assistance devrait être rejetée.

E. 3.6.2

En l'occurrence, la Cour constate qu'il s'agit d'observer ce qui suit.

E. 3.6.2.1

D'abord, et à titre préjudiciel, il convient d'exposer que le principe de la bonne foi (sur la notion, cf. consid. 2.3.3 et 2.3.4 ci-avant), ancré notamment à l'art. 26 CV, s'applique en tant que principe de droit international public (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4). Dit principe implique en particulier que tout traité en vigueur lie les parties, doit être exécuté par elles de bonne foi (*pacta sunt servanda*) et interprété de même, en suivant le sens ordinaire à attribuer à ses termes dans leur contexte et à la lumière de son objet ainsi que de son but (cf. art. 31 par. 1 CV ; ATF 143 II 136 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). Les principes d'interprétation de la CV s'appliquent également, en tant que droit coutumier international codifié, à l'interprétation des conventions en vue d'éviter les doubles impositions conclues avec des Etats n'ayant pas ratifié la CV (ATF 145 II 339 consid. 4.4.1) ce qui est le cas de la France qui n'a pas adhéré à la CV. Ensuite, la Cour rappelle que l'art. 7 al. 1 let. c LAAF prévoit que le principe de la bonne foi s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI. 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 en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (cf. consid. 2.3.3 ci-avant). 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 sauf s'il existe un doute sérieux.

E. 3.6.2.2

En l'occurrence, le Tribunal constate qu'il n'est pas manifeste que l'état de fait et les déclarations présentés par la France présentent des fautes, lacunes ou contradictions. S'agissant du reproche fait à l'autorité requérante de ne pas avoir respecté ses propres procédures internes, la Cour rappelle encore une fois ici que s'il est certes vrai que les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, 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 (cf. consid. 2.7 ci-avant). En effet, le respect des prescriptions du droit de l'Etat requérant est un point qui concerne essentiellement celui-ci. 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 ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée. Le grief étant mal fondé, il s'agit ici de le rejeter.

E. 3.7

Dans un dernier grief, le recourant fait encore valoir la prescription des créances fiscales 2010, 2011, 2012 et 2014. En l'occurrence, le grief soulevé par le recourant concerne la procédure interne menée dans l'Etat requérant. A cet égard, la Cour rappelle que la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire. En d'autres termes, il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. consid. 2.7 ci-avant). Dès lors, déterminer si les impôts dus pour les périodes fiscales concernées par la demande d'assistance sont prescrits ou non est une question matérielle qui devra être tranchée par les autorités françaises compétentes. En effet, ni l'AFC ni le TAF n'ont à examiner des objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à interroger l'autorité requérante sur d'éventuels obstacles procéduraux - comme une éventuelle prescription - qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. Partant, il n'appartient pas à la Suisse de se déterminer sur une éventuelle prescription des périodes fiscales ici en cause. Il appartient en revanche au recourant de faire valoir ses moyens procéduraux devant les autorités compétentes étrangères. Enfin, dans sa réplique, le recourant avance que dans la mesure où la demande de l'autorité requérante indiquerait que le droit de reprise serait de 10 ans en France, il ne serait pas question ici pour l'Etat requis d'examiner le droit français. Bien au contraire selon lui, il suffirait ici de se référer aux indications fournies par les autorités françaises. Il poursuit en exposant que les autorités suisses seraient obligées de tenir compte de cette déclaration, puisqu'elles ne peuvent la mettre en cause qu'en cas d'erreur manifeste, ce qui ne saurait être le cas ici. A ce propos, la Cour observe qu'il n'est pas exclu que le droit de reprise évoqué puisse, en vertu de la législation étrangère applicable, être prolongé. Or, et comme déjà mentionné supra, le respect des prescriptions du droit de procédure de l'Etat requérant est un point qui concerne essentiellement celui-ci et les autorités suisses n'ont pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. Le grief étant mal fondé, il s'agit ici de le rejeter.

E. 3.8

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. 2.5 et 3.5.3 ci-avant ; art. 28 par. 2 CDI-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. 4 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

requis (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). 4.

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

Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. 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 Fr. 5'000.- (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]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

E. 4.2

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). 5. 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.)

E. 5

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

E. 6

En cas de clôture du compte, la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné. b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration. c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b). C. C.a Par ordonnance du 25 mai 2018, l'AFC requit la banque de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir ainsi que les éventuels autres titulaires des comptes visés, résidant à l'étranger, de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. Par courrier du 8 août 2018, la banque transmit à l'AFC les informations demandées. C.b C.b.a B. _____ AG indiqua avoir informé la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. C.b.b Par courriel et courrier du 22 août 2018, les mandataires de la personne concernée indiquèrent avoir été mandatés pour représenter cette dernière dans le cadre de la présente procédure et demandèrent la consultation des pièces du dossier. C.b.c Par courrier du 7 janvier 2019, l'AFC remit l'intégralité des pièces du dossier aux mandataires de la personne concernée. C.b.d Par courrier du 25 avril 2019, l'AFC notifia aux mandataires de la personne concernée les éléments essentiels de la demande ainsi que les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à la DGFP, en impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par

écrit. C.b.e Par courriels du 2 mai 2019, les mandataires de la personne concernée requièrent une prolongation de délai de 10 jours pour remettre leurs observations. Par courriel du 3 mai 2019, l'AFC leur accorda un délai supplémentaire au 16 mai 2019 pour prendre position. C.b.f Par courriel et courrier du 16 mai 2019, les mandataires de la personne concernée remirent leurs observations à l'AFC. C.b.g Par courrier du 12 juin 2019, l'AFC remit aux mandataires de la personne concernée une pièce manquante au dossier. C.b.h Par courriel du 13 juin 2019, un des mandataires de la personne concernée demanda une prolongation de délai de 10 jours pour remettre ses observations. Par courriel du même jour, l'AFC accorda un délai supplémentaire au 20 juin 2019 pour prendre position. C.b.i Par courriel et courrier du 19 juin 2019, les mandataires de la personne concernée remirent leurs observations à l'AFC. C.b.j Par entretien téléphonique du 2 juillet 2019, l'AFC et un des mandataires de la personne concernée discutèrent des arguments présentés dans la prise de position du 19 juin 2019. C.c Par décision finale du 26 juillet 2021, notifiée le 30 juillet 2021, adressée à A. _____ en tant que personne concernée, l'AFC accorda partiellement l'assistance administrative à l'autorité française. D. D.a Par acte du 30 août 2021, A. _____ (ci-après : le recourant) a, par l'entremise de ses conseils, déposé un recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 26 juillet 2021. Il conclut, sous suite de frais et dépens, principalement à l'annulation de la décision entreprise et à ce que toute demande d'assistance administrative internationale déposée par les autorités françaises concernant la partie recourante soit déclarée irrecevable, respectivement à ce que toute forme d'assistance administrative internationale soit refusée aux autorités françaises. Il conclut subsidiairement au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants. D.b Par réponse du 6 octobre 2022, l'AFC conclut au rejet du recours. D.c Par réplique du 15 novembre 2022, le recourant maintient les conclusions déposées dans son mémoire de 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.

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