



Cour I
A-2664/2020

Arrêt du 26 janvier 2021

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Daniel Riedo, Sonja Bossart Meier, juges,
Rafi Feller, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Marc Balavoine,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a Le (...), la Direction générale des finances publiques (ci-après : DGFIP, autorité fiscale française ou autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) une demande d'assistance administrative en matière fiscale basée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91). La requête mentionnait A. _____ en tant que personne concernée et indiquait comme impôt, celui sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune pour la période allant de (...).

A.b La demande a été formulée comme suit (ch. 10 de la demande d'assistance du [...]) :

« La société B. _____ SA est-elle connue des autorités de Suisse sur la période (...) ?

Dans l'affirmative veuillez nous communiquer les informations suivantes :

1. Régime fiscal :

Cette société est-elle soumise à des obligations déclaratives fiscales ? Dans l'affirmative, veuillez produire la copie des déclarations de résultats déposées au titre des années (...) dans la demande.

Veuillez indiquer si l'entité a bénéficié d'un ruling fiscal.

2. Documents juridiques :

Veuillez fournir tous les actes enregistrés au registre du commerce suisse au nom de B. _____ SA.

Veuillez indiquer l'identité des bénéficiaires effectifs de cette société, les dirigeants/administrateurs sur la période visée dans la présente demande.

3. Effectivité de l'activité exercée :

Quelle est l'activité déclarée et exercée par la société B. _____ SA en Suisse ? Son adresse est-elle une adresse de domiciliation ou celle du lieu de l'exercice réel d'activité ?

Veuillez préciser les moyens humains (effectif de la société et les fonctions exercées) et moyens matériels dont dispose cette société en Suisse.

4. Informations comptables :

Veillez fournir une copie des bilans et comptes de résultats au titre des années (...) faisant l'objet de la demande ainsi que le montant du chiffre d'affaires.

5. Autre :

Veillez communiquer le patrimoine mobilier et immobilier détenu par cette société en Suisse sur la période contrôlée;

Veillez indiquer si cette société a versé des revenus à M. A. _____ (salaires, dividendes, jetons de présence..... »

A.c A l'appui de sa demande, l'autorité requérante a notamment indiqué que A. _____ faisait l'objet d'un contrôle en matière d'impôt sur le revenu et en matière d'impôt de solidarité sur la fortune des années 2008 à 2017 du fait de sa résidence fiscale française et de son obligation de déclarer l'ensemble de ses revenus. L'autorité requérante a précisé que A. _____ n'avait pas répondu à ses sollicitations concernant la détention de biens mobiliers et immobiliers situés hors de France, ses sources de revenu étrangères ainsi que ses liens avec la société B. _____ SA. Cette société aurait été la propriété de feu C. _____, décédé le 14 décembre (...), père de A. _____ et de son frère D. _____. L'autorité fiscale française s'est notamment fondée sur les déclarations de ce dernier s'agissant de l'existence de ladite société.

B.

B.a Par plusieurs ordonnances de production du 10 mai 2019, l'AFC a requis l'Administration fiscale du canton de Genève, l'Office du registre du commerce du canton de Genève, l'Office des faillites du canton de Genève, ainsi que la société B. _____ SA, radiée du registre du commerce depuis le 2 juillet 2019, de transmettre les renseignements demandés.

B.b Par courriers des 13 mai, 29 mai et 31 mai 2019, les autorités susmentionnées ainsi que E. _____, ancien administrateur de la société B. _____ SA ont transmis les renseignements requis.

C.

C.a Le 21 août 2019, l'AFC a notifié la demande d'assistance du (...) à A. _____ en France en lui impartissant un délai de 10 jours pour désigner un représentant en Suisse. Maître Marc Balavoine s'est annoncé comme représentant et mandataire juridique de A. _____ par courrier du 28 août 2019.

C.b Le 25 septembre 2019, l'AFC a accordé l'accès au dossier à A. _____ en lui notifiant les informations qu'elle entendait transmettre à l'autorité fiscale française. Le mandataire juridique d'A. _____ a remis ses observations par courrier du 25 octobre 2019.

D.

Par décision finale du 20 avril 2020, l'AFC a décidé d'accorder l'assistance administrative à l'autorité requérante et de transmettre les informations requises. Elle a notamment indiqué en réponse à la question 2 concernant l'identité des bénéficiaires effectifs de la société radiée B. _____ SA, que les actionnaires de ladite société étaient la famille F. _____, selon les déclarations de E. _____ qui n'avait cependant pas eu de contact avec eux entre le 1^{er} janvier (...) et le 31 décembre (...).

E.

Par mémoire du 22 mai 2020, A. _____ (ci-après : recourant) a interjeté recours contre la décision précitée de l'AFC (ci-après : autorité inférieure) auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF, Tribunal ou Cour de céans). Il a principalement conclu à l'annulation de la décision finale du 20 avril 2020 et à ce qu'il ne soit pas entré en matière sur la demande d'assistance administrative le concernant et subsidiairement au renvoi de la cause à l'autorité inférieure, le tout sous suite de frais et dépens.

F.

Par mémoire de réponse du 15 juillet 2020 l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

G.

Dans sa réplique du 11 septembre 2020, le recourant a notamment indiqué que l'autorité inférieure était imprécise et a procédé à la rectification d'un allégué contenu dans son mémoire de recours du 22 mai 2020. Pour le surplus, il a confirmé ses conclusions.

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

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF; RS 173.32), non réalisées en l'espèce, le 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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF; 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, LAAF; RS 651.1]). Il est ainsi compétent pour connaître de la présente affaire.

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèce demeurant réservées (cf. art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (cf. art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

1.3 Présenté dans le délai (cf. art. 20 al. 3 et art. 50 al. 1 PA) et les formes (cf. art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, le recours interjeté par le recourant qui dispose de surcroît de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF), est recevable, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur ses mérites.

1.4 Le recours a un effet suspensif ex lege (cf. 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-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 1.4).

2.

2.1 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR / ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss). 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 (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2012/23 consid. 4;

2007/27 consid. 3.3; cf. également ALFRED KÖLZ / ISABELLE HÄNER / MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^{ème} éd., 2013, ch. 1135).

2.2 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^{ème} éd., 2016, ch. 1146 ss; ANDRÉ MOSER / MICHAEL BEUSCH / LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^{ème} éd., 2013, ch. 2.149).

3.

Compte tenu de la nature du litige, le Tribunal, après avoir exposé les bases conventionnelles et de droit interne sur lesquelles reposent les demandes d'assistance fiscales avec la France (cf. consid. 4 *infra*), examinera en premier lieu la forme de la demande (cf. consid. 5 *infra*). En second lieu, la Cour de céans exposera les autres conditions de l'assistance administrative et traitera les autres griefs invoqués par le recourant (cf. consid. 6 et 7 *infra*).

4.

4.1 L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR ainsi que par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel; également publié au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (cf. RO 2010 5683), lequel s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant les années postérieures à 2009.

4.2 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; (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; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3411/2018 du 10 mars 2020 consid. 3.2; A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2). La condition de la pertinence vraisemblable est en principe présumée remplie si la demande contient toutes les informations requises par la convention (cf. ATF 144 II

206 consid. 4.3; 142 II 161 consid. 2.1.4; arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

5.

En l'espèce, la requête d'assistance administrative du (...) contient tous les éléments conformément au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, ce qui n'est pas contesté par le recourant, de sorte que la pertinence vraisemblable est en principe présumée remplie.

6.

6.1

6.1.1 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 conventions de double imposition (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3; 142 II 161 consid. 2.1.3). 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 contradictions manifestes (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4.1 et la jurisprudence citée).

6.1.2 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4; 142 II 218 consid. 3.3; 142 II 161 consid. 2.1.3), 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 et les références citées).

Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

6.2

6.2.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements *vraisemblablement pertinents* pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4; 141 II 436 consid. 4.4; arrêt du Tribunal fédéral 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié aux ATF 143 II 202, mais in : RDAF 2017 II 336, 363]). La condition de la *vraisemblable pertinence des renseignements* se conçoit comme la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

6.2.2 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 en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un *contrôle de plausibilité*. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2; 141 II 436 consid. 4.4.3; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1; voir aussi quelques rares arrêts du Tribunal fédéral en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude la constatation que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 29 consid. 4.2.2; 142 II 161 consid. 2.1.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 *in fine*).

6.3 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* »]; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe constitutionnel 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. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et la jurisprudence citée).

6.4 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 par. 2 CDI CH-FR; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication]; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication], 2C_537/2019 précité consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_537/2019 précité consid. 3.5; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

6.5

6.5.1 L'Etat requérant doit respecter le *principe de subsidiarité* selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et

non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1; arrêts du Tribunal fédéral 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5 [CDI CH-NL]; 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4-6.6).

6.5.2 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; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

6.6 L'art. 18a LAAF a été introduit par le ch. I de la Loi fédérale du 21 juin 2019 sur la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales; il est entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2019. Il prévoit désormais que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées. Leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie. Dans les procédures d'assistance administrative visant des personnes décédées, leurs successeurs légaux ont qualité de partie et qualité pour recourir (cf. FF 2019 277, 301 s.). Avant l'entrée en vigueur de cette nouvelle, il ne pouvait être fourni d'assistance administrative pour des personnes décédées, qui n'avaient pas la capacité d'être partie et d'ester en justice (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6829/2010 du 4 février 2011 consid. 3.1; A-6630/2010 du 19 juillet 2011 consid. 3.1).

6.7 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'autorité inférieure 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 et les références citées).

7.

7.1

7.1.1 Le requérant fait valoir en premier lieu que la demande d'assistance viole le principe de l'interdiction de la pêche aux renseignements (art. 7 let. a LAAF). Il estime qu'en se fondant sur les propos de son frère, qui a déclaré que feu C._____ détenait la société B._____ SA, l'autorité requérante aurait procédé de manière purement spéculative en déduisant de cette information que le requérant participerait à ladite société. En outre, selon lui, l'art. 18a LAAF contiendrait une réserve en vertu de laquelle la demande d'assistance du (...) aurait dû être adressée à l'encontre de feu C._____ et non dirigée contre lui.

7.1.2 S'agissant de l'interdiction de « *fishing expeditions* » (cf. art. 7 let. a LAAF), le Tribunal ne peut suivre le requérant respectivement ne voit pas en quoi il s'agirait d'une manière de procéder purement spéculative. En effet, non seulement la question posée par l'autorité requérante est précise et concerne la société B._____ SA ayant appartenu à leur père feu C._____, selon les déclarations de son fils D._____ également frère du requérant. Mais aussi, il n'est pas nécessaire qu'une question conduite à une recherche fructueuse correspondante : même si, au final, les renseignements transmis ne permettent pas d'établir les éléments recherchés par l'autorité requérante, il ne s'agit pas pour autant d'une pêche aux renseignements (cf. consid. 6.4 *supra*). Quoi qu'il en soit, les différents renseignements demandés en l'espèce sont suffisamment concrets et en lien avec la société B._____ SA. Cela a abouti à des réponses puisque précisément il s'avère que la société était détenue par le père de la personne concernée avant son décès et a été transmise aux héritiers de ce dernier dont fait partie le requérant. La demande des autorités françaises ne constitue ainsi en aucune manière une « *fishing expedition* ». Ce grief doit donc être rejeté.

7.1.3 L'argument du requérant en lien avec l'art. 18a LAAF (*personnes décédées*) doit également être écarté. Cette disposition s'applique uniquement lorsque la demande d'assistance vise expressément une personne décédée, comme relevé par l'autorité inférieure. Or, tel n'est pas le cas en l'espèce puisque la personne formellement concernée, A._____, n'est pas décédé. Au surplus, on ne voit pas pourquoi le fait que, comme le requérant semble le prétendre, la société B._____ SA, au sujet de laquelle les renseignements sont requis, appartenait anciennement à feu C._____, rendrait cette disposition applicable.

Force est, par surabondance, de constater que cette disposition, fût-elle applicable, n'aurait pas permis de faire obstacle à une assistance fiscale internationale, puisque bien au contraire, elle a été adoptée pour rendre possible, à certaines conditions, de telle demande dont la personne concernée est décédée.

7.2

7.2.1 En second lieu, le recourant avance que la décision finale du 20 avril 2020 manque de précision s'agissant de l'une des réponses de l'autorité inférieure à l'autorité fiscale française dont la teneur est la suivante : « Monsieur E._____, ancien administrateur de la société B._____ SA indique que les actionnaires de la société étaient, pour M. E._____, la Famille F._____. Monsieur E._____ précise qu'il n'a cependant eu aucun contact avec eux du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2017 » (cf. décision finale du 20 avril 2020, dispositif ch. 2, question 2, p. 10 et 11). Selon le recourant, le manque de précision de cette réponse rendrait le renseignement non pertinent et risquerait de causer à lui et à sa famille un grave préjudice, notamment en ce que l'entier de la famille serait exposée et pourrait faire l'objet d'une procédure en cas de transmission de cette information. En effet, il estime que le terme de « famille » serait trop large et ne peut pas être considéré comme une entité juridique.

7.2.2 Comme déjà relevé par le Tribunal et rappelé par le recourant, l'Etat requis se limite à effectuer un contrôle de plausibilité quant à la pertinence vraisemblable des informations demandées (cf. consid. 6.1 *supra*). Il se borne ainsi à examiner si les documents et l'information demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et, s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. Toutefois, cela ne signifie pas que tout document et information doivent atteindre un degré de précision certain. Il suffit qu'au moment de la demande, l'information apparaisse comme vraisemblablement pertinente pour qu'elle soit admissible, quand bien même il s'avèrerait au final que tel n'est pas le cas. S'agissant de la réponse de l'autorité inférieure à la question 2 de l'autorité fiscale française, il existe un lien évident entre la sollicitation d'information et l'état de fait contenu dans la requête. L'autorité requérante expose que le père du recourant était propriétaire de B._____ SA et qu'il a laissé pour descendants ses deux fils, dont le recourant, ainsi que son épouse. Comme déjà mentionné, il n'y pas lieu de remettre en cause ces éléments (cf. consid. 7.1.3 *supra*). En outre, la réponse à la question 2 repose également sur les déclarations de l'ancien administrateur ce qui est expressément indiqué par l'autorité inférieure. Cette information pourrait servir soit à infirmer ou confirmer le lien du recourant avec ladite société et donc cette

information est potentiellement propre à être utilisée par l'autorité fiscale française. Pour le surplus, il ne revenait pas à l'autorité inférieure de se demander si « la famille » est un sujet de droit au regard du droit français. Ainsi cette information s'avère, au moment de la demande, vraisemblablement pertinente.

Par ailleurs, la procédure d'assistance fiscale n'a pas pour but de régler matériellement la situation fiscale (cf. arrêt du TAF A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.6.2 et les références citées) et elle ne vise donc pas ici à déterminer si le recourant est effectivement actionnaire de la société B. _____ SA ni, le cas échéant, dans quelles proportions. L'examen opéré en l'espèce montre que le renseignement relatif à la qualité d'actionnaire du père du recourant constitue un élément vraisemblablement pertinent en lien avec la procédure de contrôle ouverte à son encontre par l'autorité fiscale française. Dès lors, peu importe que le terme utilisé dans la décision finale de l'autorité inférieure soit effectivement imprécis : il ne fait que reprendre le contenu des renseignements transmis par la personne appelée à les donner. Cette imprécision n'empêche pas le renseignement de rester vraisemblablement pertinent et ne saurait être utilisée par le recourant pour en repousser la transmission.

Enfin, le fait qu'une éventuelle procédure puisse être ouverte à l'encontre de tous les membres de la famille F. _____ n'est pas déterminant. En effet, comme cela sera exposé ci-après (cf. consid. 7.3 *infra*), les personnes non concernées formellement par la demande, sont protégées par le principe de spécialité. Ainsi ce grief est infondé.

7.3 Le recourant soutient qu'il ne doit pas être donné suite à la demande d'assistance administrative du (...) en raison de la menace de violation de l'obligation de garder le secret et du principe de spécialité qui sont ancrés à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. A cet égard, il se réfère au courrier du 29 janvier 2019 rédigé par la banque UBS en réponse à une ordonnance de production de l'autorité inférieure dans le présent dossier et qui indique : « *Abschliessend nehmen wir Bezug auf die in einem anderen Amtshilfverfahren ergangene Editionsverfügung vom 10. Juni 2016, in welchem Verfahren sich gezeigt hat, dass konkrete Hinweise bestehen, wonach die französischen Steuerbehörden [recte: sich] trotz des expliziten Hinweises der ESTV nicht an das Spezialitätsprinzip halten. [...]* »

Avant tout il sied de relever qu'il s'agit que d'une simple allégation de partie. On ne peut pas en conclure, même s'il devait s'avérer que ce principe au-

rait été violé dans cette autre procédure mentionnée dans le courrier précité de la banque UBS, que l'autorité fiscale française violerait ce principe de manière systématique et donc à l'égard du recourant. Cela étant, comme cela résulte de l'ATF 146 II 150, l'AFC a reçu des assurances de la part de l'autorité requérante qui lui a assuré que la France n'utiliserait les informations demandées que « dans un contexte fiscal » et « dans le respect des dispositions conventionnelles applicables et de l'article 26 du modèle de convention OCDE ainsi que de son commentaire ». Conformément à cette jurisprudence, tant qu'il n'y a pas d'indices concrets ou de doute sérieux que la France ait l'intention de violer le principe de spécialité ou l'obligation de garder le secret prévu à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, l'assistance administrative ne saurait être refusée pour ce motif.

Par ailleurs, la demande d'assistance du (...) contient une déclaration expresse selon laquelle l'autorité requérante respecte le principe de spécialité (cf. ch. 12 de la demande du (...)) à laquelle il convient de se fier en vertu du principe de la confiance. Le recourant n'apporte pas d'éléments concrets qui permettraient de remettre en cause le principe de la bonne foi, comme le relève également l'autorité inférieure. Enfin, comme évoqué dans le considérant précédent, les membres de la famille du recourant n'encourent pas de risque de préjudice, ceux-ci étant protégés par le principe de spécialité.

A cet égard, l'autorité inférieure précisera au ch. 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de A._____ dans le cadre d'une procédure fiscale conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR (cf. consid. 6.5, *infra*). L'autorité fiscale française, respectivement l'autorité inférieure, n'a pas violé le principe de spécialité. Le grief est rejeté.

7.4

7.4.1 Dans un dernier grief, le recourant se plaint d'une violation du principe de subsidiarité par l'autorité fiscale française. Il invoque à l'appui de son grief que l'autorité requérante s'est contentée de l'interroger sur ses détentions de biens mobiliers et immobiliers hors de France sans entreprendre d'autres investigations. L'autorité inférieure aurait dû, selon le recourant, interpeler l'autorité fiscale française à ce sujet.

7.4.2 Comme relevé par l'autorité inférieure, l'autorité requérante a expressément indiqué « *qu'elle avait utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire [...]* » (cf. ch. 12 de la demande du (...)), déclaration à laquelle il convient de se fier en vertu du principe de la confiance. En d'autres

termes, le recourant ne démontre pas en quoi le fait que l'autorité fiscale française ne s'est adressée qu'à lui avant de procéder par la voie de l'assistance fiscale internationale constituerait une violation du principe de subsidiarité. En effet, selon la jurisprudence, il n'est pas nécessaire que l'intégralité de sources soit épuisée : un moyen ne doit pas être considéré comme habituel lorsqu'il implique un effort excessif ou que les chances de succès sont faibles et ce d'autant plus lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger (cf. consid. 6.6, *supra*). Or, le Tribunal constate que les informations requises concernent une société ayant son siège en Suisse et que de ce fait, l'autorité requérante ne dispose pas d'autres moyens que celui de l'assistance administrative pour obtenir ces renseignements, respectivement pour contrôler les déclarations y relatives du contribuable. Pour le surplus et comme soulevé par l'autorité inférieure, il ne revient pas à cette dernière de contrôler le déroulement d'une procédure interne de l'autorité fiscale française. Le grief est donc rejeté.

7.5 Enfin, il sied de relever une erreur de plume dans le dispositif de la décision finale du 20 avril 2020 de l'autorité inférieure qu'il convient de corriger. En effet, en réponse à la question 5 de l'autorité requérante (cf. dispositif ch. 2, p. 12, 2^{ème} paragraphe), l'autorité inférieure a indiqué que « *Monsieur E. _____ ancien administrateur de la société B. _____ SA indique que la société G. _____ n'avait pas de patrimoine mobilier ou immobilier en Suisse sur la période contrôlée* ». Or, les questions de l'autorité fiscale française portent uniquement sur la société B. _____ SA (cf. Faits, A.b, *supra*). Ainsi, le dispositif doit être corrigé et avoir la teneur suivante : « *Monsieur E. _____ ancien administrateur de la société B. _____ SA indique que la société B. _____ SA n'avait pas de patrimoine mobilier ou immobilier en Suisse sur la période contrôlée* ».

7.6 Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale et tous les griefs invoqués par le recourant sont infondés. Dès lors, le recours doit être rejeté.

8.

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

Vu l'issue de la cause, il n'y a ainsi pas lieu d'allouer de dépens (cf. art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

9.

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

(Le dispositif de l'arrêt est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**1.**

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure fixés à 5'000 francs (cinq mille francs) sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais du même montant versée par le recourant.

3.

Conformément au considérant 7.3, l'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 20 avril 2020 que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre de A. _____ dans le cadre d'une procédure fiscale conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

4.

Conformément au considérant 7.5, le chiffre 2 du dispositif de la décision finale du 20 avril 2020, p. 12, est corrigé comme suit : *Monsieur E. _____ ancien administrateur de la société B. _____ SA indique que la société B. _____ SA n'avait pas de patrimoine mobilier ou immobilier en Suisse sur la période contrôlée* ».

5.

Il n'est pas alloué de dépens.

6.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...]; Acte judiciaire)

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Rafi Feller

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :