



## Arrêt du 31 mai 2021

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Annie Rochat Pauchard,  
Emilia Antonioni Luftensteiner, juges,  
Rafi Feller, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par  
HTI Conseil Fiscal et domiciliation Sàrl,  
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 11 mai 2016, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : la DGFIP, l'autorité requérante ou l'autorité française) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Dite demande était fondée 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 (ci-après: CDI CH-FR; RS 0.672.934.91) ainsi que sur l'Accord du 25 juin 2014 modifiant le protocole additionnel à la Convention entre la Suisse et la France du 9 septembre 1966 modifiée, 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 (ci-après : l'Accord 2014; RO 2016 1195; cet accord est publié en partie au RS 0.672.934.91).

**A.b** Dans sa requête, la DGFIP indiqua qu'une enquête diligentée par le parquet de Bochum et des visites domiciliaires effectuées dans les succursales allemandes de la banque UBS en mai 2012 et juillet 2013 avaient abouti à la saisie de données concernant des contribuables français liés à des comptes ouverts auprès de la banque UBS (Switzerland) AG (ci-après : UBS). L'autorité française précisa avoir demandé par courrier du 20 avril 2015 à l'administration fiscale allemande de lui fournir ces informations sur la base de la Directive n° 2011/16/UE. En date du 3 juillet 2015, l'administration fiscale allemande lui aurait transmis les documents suivants :

- une liste « A » contenant 1'130 comptes bancaires avec identification précise des contribuables ayant tous un code « domicil » français;
- une liste « B » relative à l'année 2006 et une liste « C » relative à l'année 2008, recensant toutes les deux les références de comptes bancaires liés à des personnes inscrites sous un code « domicil » français. Ces deux listes représentaient au total plus de 45'161 numéros de comptes différents.

L'autorité requérante indiqua que, pour la liste A, les recherches effectuées par l'administration fiscale française avaient permis de démontrer qu'il s'agissait, pour la quasi-totalité (97%), de résidents fiscaux français. De

surcroît, une première série de contrôles engagée sur cette liste, concernant un tiers des comptes y figurant, avait permis de démontrer la fiabilité de cette liste ainsi que l'existence d'une fraude. S'agissant des comptes bancaires anonymes (listes B et C), l'autorité française indiqua avoir comparé ces listes avec : i) les données (numéros de comptes) reçues de l'administration fiscale suisse dans le cadre de l'accord bilatéral entre l'Union européenne et la Suisse concernant la fiscalité de l'épargne; ii) les numéros de comptes des contribuables ayant régularisé leur situation auprès de l'administration fiscale française et; iii) les informations d'ores et déjà obtenues dans le cadre de l'assistance administrative avec la Suisse. Elle ajouta que les traitements effectués avaient permis d'identifier 4'782 numéros de comptes figurant sur les listes B et C, effectivement liés à des résidents fiscaux français.

L'autorité française spécifia qu'au vu du contexte précité, il existait une probabilité renforcée qu'une partie des comptes non identifiés dans les listes B et C (soit précisément 40'379 comptes bancaires) n'ait pas été déclarée par les contribuables français présumés. La DGFIP indiqua que l'identification des personnes liées aux comptes bancaires non identifiés dans les listes B et C était indispensable afin qu'elle puisse vérifier si les contribuables français présumés avaient satisfait à leurs obligations fiscales.

**A.c** Sur la base des faits précités, l'autorité française adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur les années 2010 à 2014 pour l'impôt sur le revenu et sur les années 2010 à 2015 pour l'impôt de solidarité sur la fortune [le texte ci-dessous correspond à la retranscription du ch. 6, p. 4 de la requête du 11 mai 2016] :

*Veillez indiquer, pour chaque compte listé en annexe :*

- a) *Les noms/prénoms, dates de naissance et adresse la plus actuelle disponible dans la documentation bancaire de*
  - i) *son/ses titulaire(s),*
  - ii) *son/ses ayant(s) droit économique(s) selon le formulaire A,*
  - iii) *toute autre personne venant aux droits et obligations de ces deux derniers.*
  
- b) *Les soldes au 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012, 01/01/2013, 01/01/2014 et 01/01/2015.*

**B.**

**B.a** Par ordonnance du 10 juin 2016, l'AFC requit la banque UBS de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

**B.b** L'AFC informa également les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et des éléments essentiels de la demande par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016.

**C.**

La banque UBS transmet les informations demandées à l'autorité inférieure en procédant à des livraisons partielles au cours de la période du 24 juin 2016 au 28 juillet 2017.

**D.**

A la suite d'une rencontre du 22 juin 2017 entre l'autorité française et l'autorité compétente suisse – initiée par un courrier du 23 août 2016 de la banque UBS informant l'AFC qu'il existait de sérieuses craintes que l'autorité requérante ne respecte pas le principe de spécialité – l'autorité inférieure exigea de l'autorité française l'assurance que les informations transmises ne seraient communiquées qu'aux personnes et autorités mentionnées à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et ne seraient utilisées qu'aux fins qui y sont énumérées. L'AFC reçut ces assurances dans le cadre d'un échange de lettres daté du 11 juillet 2017 (solution amiable) ainsi que par courrier de la DGFIP daté du même jour (cf. ATF 146 II 150, let. B.c; arrêts du TAF A-1534/2018; A-1555/2018; A-1562/2018; A-1563/2018, tous du 3 août 2020 consid. E; décision finale de l'AFC, p. 27s.).

**E.**

**E.a** En date du 9 février 2018, l'AFC rendit huit décisions finales à l'encontre de certaines personnes concernées – parmi lesquelles figurait la banque UBS dont la qualité de partie avait été reconnue dans l'arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 – par lesquelles elle accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

**E.b** Le 9 mars 2018, la banque UBS déféra les décisions finales précitées auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans) en concluant à leur annulation ainsi qu'à celle de l'ordonnance de production qui lui avait été adressée en date du 10 juin 2016 (cf. consid. B.a *supra*). Dans son arrêt A-1488/2018 du 30 juillet 2018, le

TAF admit ces recours dans la mesure de leur recevabilité et annula les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018 ainsi que l'ordonnance de production du 10 juin 2016.

**E.c** L'AFC forma le 10 août 2018 un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du TAF A-1488/2018 du 30 juillet 2018. Dans son arrêt 2C\_653/2018 du 26 juillet 2019 publié aux ATF 146 II 150, la Haute Cour admit le recours déposé par l'AFC et annula l'arrêt du TAF précité, confirmant ainsi la validité de l'ordonnance de production du 10 juin 2016 et les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018.

**F.**

A la suite de l'ATF 146 II 150, l'AFC reprit le traitement des procédures concernées par la demande de la DGFIP du 11 mai 2016 qui avaient été suspendues jusqu'à droit connu de la position du Tribunal fédéral. Pour ce faire, l'autorité inférieure envoya un courrier d'information aux personnes ayant indiqué une adresse actuelle en Suisse ou un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications dans lequel elle leur communiqua les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à l'autorité française et leur impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit. Sur demande, l'AFC accorda l'accès au dossier.

**G.**

Par deux décisions finales du 6 novembre 2020 notifiées à A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) en tant que personne concernée, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

**H.**

Par mémoire du 5 décembre 2020, le recourant a déposé un recours par-devant le Tribunal administrative fédéral (ci-après : TAF, Tribunal ou Cour de céans) contre les décisions précitées de l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure). Il conclut préalablement à ce que soit déclarée irrecevable « la décision de l'administration fédérale datée du 6 novembre pour vice de forme », puis principalement à l'annulation des décisions précitées, sous suite de frais et dépens.

**I.**

Par réponse du 2 février 2021, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours.

Pour autant que de besoin, les autres faits et 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 – 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 1<sup>er</sup> 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 11 mai 2016, 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).

**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).

**1.3** Il convient de préciser que l'AFC a rendu deux décisions distinctes à l'encontre du recourant qui portent des numéros de référence distincts (631.1-2016-FR-0001-0343-025604 et 631.1-2016-FR-0001-0343-027146). Certes, le recourant n'a déposé qu'un seul recours rédigé contre « la décision », au singulier. On comprend toutefois de sa motivation que le recourant conteste les deux décisions précitées. En effet, elles sont les deux datées du 6 novembre 2020 et le recourant les a toutes les deux jointes à son acte de recours conformément à l'art. 52 al. 1 PA. Il y a ainsi lieu d'admettre que les deux décisions précitées sont attaquées et pas uniquement l'une des deux. Retenir le contraire s'apparenterait à du formalisme excessif, qui est un aspect particulier du déni de justice prohibé par les art. 9 et 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101).

## 1.4

**1.4.1** Le recourant a pris une conclusion formelle tendant à la suspension de la procédure. Il résulte cependant là aussi de la motivation de son recours qu'il sollicite en réalité l'effet suspensif de son recours. En effet, il « prie respectueusement le Tribunal de céans de bien vouloir ordonner la suspension de la présente procédure jusqu'au jugement de ce recours ». Il y a donc lieu de considérer cette requête comme une requête d'effet suspensif.

**1.4.2** Dès lors que le recours a un effet suspensif *ex lege* (art. 19 al. 3 LAAF), l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne peut avoir lieu qu'une fois la décision finale entrée en force (cf. FF 2010 241, 248; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3). L'effet suspensif demandé par le recourant étant ainsi prévu par la loi, sa requête est sans objet.

## 1.5

**1.5.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n° 1146 ss).

**1.5.2** 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; 121 V 204 consid. 6c).

**1.5.3** Cependant, lorsque le Tribunal fédéral admet un recours et renvoie l'affaire à l'autorité précédente en application de l'art. 107 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), l'autorité à laquelle la cause est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2: jurisprudence toujours valable sous l'empire de la LTF; ATF 135 III 334 consid. 2 et 2.1; arrêts du TAF A-2325/2017 du 14 novembre 2018 consid. 2.3; A-7160/2015 du 21 décembre 2016 consid. 2.2.2). Dans le cas d'espèce, l'autorité inférieure a rendu en date du 9 février 2018 huit décisions finales (cf. consid. E.a *supra*). Ces décisions finales ont été attaquées devant le

Tribunal fédéral qui a jugé la demande collective d'assistance administrative du 11 mai 2016 déposée par la France comme admissible et ce dans un arrêt de principe rendu en séance publique le 26 juillet 2019 (ATF 146 II 150; cf. consid. F *supra*). Compte tenu de l'arrêt rendu par la Haute Cour, le Tribunal administratif fédéral voit sa cognition limitée par les motifs de cet arrêt, au même titre qu'il l'aurait été par un arrêt de renvoi, en ce sens qu'il est lié par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral. En d'autres termes, le Tribunal administratif fédéral doit ainsi se fonder sur les considérants de l'ATF 146 II 150 et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral sur tous les points sur lesquels ce dernier s'est prononcé, de sorte que la seule marge de manœuvre que conserve la Cour de céans tient aux questions laissées ouvertes par l'arrêt du Tribunal fédéral et aux conséquences qui en découlent (cf. arrêts du TAF A-3045/2020; A-3047/2020; A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : arrêts du TF 2C\_316/2021; 2C\_319/2021; 2C\_320/2021, tous du 30 avril 2021], ainsi que les arrêts du TAF A-1534/2018; A-1555/2018; A-1562/2018; A-1563/2018, tous du 3 août 2020 consid. 3).

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

## 2.

Le recourant conclut préalablement dans son recours du 5 décembre 2020 à ce que « la décision de l'administration fédérale datée du 6 novembre 2020 pour vice de forme » soit déclarée irrecevable. A cet égard, il fait valoir que les décisions ont été signées uniquement « par ordre » remettant ainsi en doute le droit des personnes signataires à engager l'autorité inférieure. Il conclut toutefois également dans le sens d'une annulation des décisions attaquées. Compte tenu de la motivation du recours, il y a lieu de considérer les conclusions prises par le recourant comme tendant à l'annulation des décisions attaquées, la nullité étant de toute façon subsidiaire à l'annulabilité d'une décision (cf. arrêt du TF 4A\_516/2016 du 28 août 2017 consid. 6; arrêts du TAF A-959/2018 du 28 octobre 2019 consid. 2.3; A-8124/2015 du 1<sup>er</sup> avril 2016 consid. 2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8<sup>ème</sup> éd. 2020., ch. 1088 s.; PHILIPPE WEISSENBERGER/ASTRID HIRZEL, in: Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2<sup>e</sup> éd., 2016 [ci-après cité: Praxiskommentar VwVG], n° 70 ad art. 61; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif II, 3<sup>ème</sup> éd., 2011, ch. 2.3.3.1 et 2.3.3.3). Or, en l'espèce, comme on l'a vu, il y a lieu d'entrer en matière sur

les mérites du recours (cf. consid. 1.5.3 *supra*) de telle sorte que les conclusions en nullité n'ont pas de portée propre.

Le recourant reproche à la décision de l'autorité inférieure d'avoir été signée « par ordre » par ses deux signataires, de telle sorte qu'il y a lieu de contrôler si, en raison de cette double délégation, la décision est viciée. La Cour examinera dans ce cadre en premier lieu si les décisions devaient être en l'espèce signées ou pas, puisque si tel n'était pas le cas, le grief du recourant tomberait de toute façon à faux.

### 3.

**3.1** La notion de décision présente deux acceptions, l'une matérielle et l'autre formelle (cf. arrêt du TAF C-1740/2012 du 19 juin 2017 consid. 3.2; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, op. cit., ch. 2.2.8.1).

Matériellement, en procédure administrative fédérale, la décision est définie par l'art. 5 al. 1 PA selon lequel sont considérées comme décisions les mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce, fondées sur le droit public fédéral et ayant pour objet de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations (let. a), de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations (let. b), et de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations (cf. arrêt du TAF A-2983/2019 du 15 décembre 2020 consid. 3.1; voir aussi art. 25 PA; JÉRÔME CANDRIAN, Introduction à la procédure administrative fédérale, 2013, ch. 28 p. 20).

Les exigences formelles d'une décision sont régies par les art. 34 PA et ss. Les décisions doivent notamment revêtir la forme écrite, être désignées comme telles, être motivées et doivent indiquer les voies de droit (art. 34 et ss, 61 al. 2 et 3 PA; cf. ATF 131 V 483 consid. 2.3; ATF 108 V 232, consid. 2b [octroi d'une prestation en matière d'invalidité; la forme écrite suffit car l'autorité qui rend la décision est reconnaissable]; ATAF 2009/43 consid. 1.1.4; arrêts du TAF C-1740/2012 du 19 juin 2017 consid. 3.2; C-1410/2013 du 23 février 2015 consid. 1.2.1; JÉRÔME CANDRIAN, op. cit., ch. 29 p. 20; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, op. cit., ch. 2.2.8.2). A teneur de texte, la PA d'une manière générale et l'art. 35 de cette loi en particulier ne requièrent pas qu'une décision soit signée pour être formellement valable.

En outre, lorsqu'il s'agit de qualifier un acte de décision, le respect des exigences formelles prévues par l'art. 35 PA n'est pas décisif. Est déterminant le fait que l'acte visé respecte – quelle que soit la volonté des parties

en présence – les conditions matérielles de l'art. 5 PA (interprétation objective). En d'autres termes, il n'importe pas, en soi, que l'acte administratif en cause soit désigné comme une décision par l'autorité ou qu'il remplisse les conditions formelles d'une décision, dans la mesure où les conditions matérielles posées par l'art. 5 al. 1 PA à la définition d'une décision sont remplies et reconnaissables. Le respect des exigences de forme prévues par l'art. 35 al. 1 PA est ainsi une conséquence et non pas une condition de la qualification d'un acte comme décision (cf. ATF 139 V 143 consid. 1.2; 139 V 72 consid. 2.2.1; 135 II 38 consid. 4.3 et 4.4; ATAF 2016/28 consid. 1.4.1; 2016/17 consid. 4.3.1; 2015/15 consid. 2.1.2.1; 2010/53 consid. 1.2; arrêt du TAF A-2983/2019 du 15 décembre 2020 consid. 3.1; A-2901/2019 du 2 avril 2020 consid. 2.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, ch. 872, UHLMANN, Praxiskommentar VwVG, n°132 ad art. 5).

**3.2** Pour ce qui est de l'obligation d'une signature manuscrite comme condition de validité d'une décision, seule une disposition de la loi de procédure administrative applicable à l'autorité en cause est propre à la fonder. Il n'existe ainsi pas de droit général pour un administré à obtenir une décision signée. Tant que le droit applicable n'exige pas expressément une signature, celle-ci ne constitue donc pas une condition de validité d'une décision (cf. ATF 131 V 483 consid. 2.3; arrêts du TAF C-1346/2010 du 14 janvier 2011 consid. 3.2; C-2492/2008 du 31 août 2009 consid. 3.3.4; KNEUBÜHLER LORENZ/PEDRETTI RAMONA in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [ci-après : cité Kommentar VwVG], 2019, n° 10 ad art. 34 et les références citées; UHLMANN/SCHILLING-SCHWANK, Praxiskommentar VwVG, n° 8 ad art. 34 et les références citées).

A cet égard, si la PA prévoit explicitement que les décisions doivent revêtir la forme écrite (cf. art. 34 al. 1 et 61 al. 2 PA), il n'est nulle part fait mention que cette forme comporterait obligatoirement une signature manuscrite. L'absence d'exigence explicite du législateur quant à la signature des décisions dans la procédure administrative fédérale ne saurait en outre être qualifiée de lacune. En effet, la PA prévoit expressément que le mémoire de recours doit, lui, contenir la signature du recourant ou de son mandataire (art. 52 al. 1 PA), prévoyant ainsi explicitement la signature comme exigence formelle de validité. Une telle exigence est également expressément prévue par exemple pour les arrêts rendus par le TAF (art. 35 RTAF; cf. ATF 131 V 483 consid. 2.3; arrêt du TAF C-1346/2010 du 14 janvier 2011 consid. 3.2). Au contraire, le législateur n'a pas prévu une telle exigence pour les décisions rendues en procédure administrative fédérale. La

doctrine est certes divisée sur la question des exigences en ce qui concerne la signature des décisions et sur ses conséquences en cas de défaut. Toutefois, des considérations d'ordre pratique semble souvent l'emporter dans les situations problématiques (KNEUBÜHLER/PEDRETTI Kommentar VwVG, n° 10 ad art. 34; MOOR/ POLTIER op. cit., ch. 2.2.8.2).

**3.3** L'exigence de signature manuscrite peut cependant découler de la loi de procédure administrative applicable ou de la réglementation interne de l'entité administrative qui rend une décision (cf. par exemple le Règlement 20 de l'Administration fédérale des douanes, Mai 2019, ch. 4.3 exigeant une signature manuscrite, sauf s'il s'agit d'une décision automatique; voir également l'arrêt du TF 2C\_1014/2012 du 13 novembre 2013 concernant l'Administration fédérale des douanes).

La *ratio legis* d'une telle exigence, lorsqu'elle existe, est avant tout de confirmer, pour des motifs de sécurité juridique, la conformité formelle et matérielle des actes destinés aux parties avec la décision rendue. La signature d'un jugement a ainsi pour fonction d'attester que l'acte notifié correspond à la volonté véritable du ou des signataires, respectivement de garantir l'authenticité de la décision (art. 35 du règlement du 17 avril 2008 du Tribunal administratif fédéral [RTAF, RS 173.320.1]; cf. ATF 131 V 483 consid. 2.3.3; arrêt du TAF C-1061/2014 du 20 juin 2014 p. 3; arrêt de la Cour administrative du Tribunal cantonal de la République et Canton du Jura du 17 septembre 2012, ADM 27 / 2012 consid. 4.1; CAMPRUBI MADELEINE, Kommentar VwVG, n° 16, 26 et ss, ad art. 61; MOOR/ POLTIER op. cit., ch. 2.2.8.2; BOVAY, Procédure administrative, Berne, p. 282). Est également déterminant, le fait que l'autorité qui rend une décision soit reconnaissable respectivement identifiable pour l'administré (cf. ATF 108 V 232 consid. 2b; arrêt du TAF C-1061/2014 du 20 juin 2014 p. 3; pour les conséquences sur la décision viciée, cf. ATF 138 II 501 [cas d'un retrait provisoire du permis de conduire où une signature faisait défaut mais la décision n'était pas nulle, pour autant notamment pour des considérations de sécurité routière]; KNEUBÜHLER/PEDRETTI, Kommentar VwVG, n° 10 ad art. 34).

La jurisprudence a par ailleurs considérablement relativisé la portée de l'exigence d'une signature manuscrite, même lorsque la procédure applicable l'exige formellement, dans le domaine de *l'administration de masse*. La signature ne constitue ainsi en règle générale pas une condition de validité dans le cas des décisions rendues en grand nombre. Au contraire, une autorité administrative doit avoir la possibilité d'utiliser des formulaires imprimés voire d'émettre des décisions par voie électronique pour des mo-

tifs de simplification, de célérité et d'économie (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.2.2; 105 V 248 consid. 4b; 96 V 13 consid. 4b; arrêts du TF 9C\_597/2014 du consid. 4.3; 5P.178/2003 du 2 juin 2003 consid. 3.3).

**3.4** Dans le cas d'espèce, les deux décisions litigieuses du 6 novembre 2020 rendues par l'autorité inférieure ont été signées « par ordre », ce qui signifie que les noms des deux employés de l'autorité inférieure ont été clairement désignés, mais que chacun a confié le mandat (« l'ordre ») à un collègue de signer à sa place les décisions. Cette manière de procéder est remise en cause par le recourant qui conteste la validité desdites décisions au motif qu'elles sont signées par des personnes n'ayant pas pris part à la rédaction de celles-ci. Il sied de rejeter ce grief quant à la validité formelle des deux décisions précitées pour les motifs qui suivent.

**3.5** En premier lieu, il y a lieu de rappeler que la procédure devant l'autorité inférieure est soumise à la PA, sous réserve de l'application de la LAAF; or, aucune de ces deux lois ne prévoit que les décisions finales de l'AFC doivent être signées en matière d'assistance administrative. En effet, dans la procédure applicable aux décisions attaquées en l'espèce, rendues par l'Administration fédérale des contributions, spécifiquement le Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI), la LAAF, applicable à titre spécial, ne contient aucune disposition concernant d'éventuelles exigences de forme (y compris de signature) des décisions finales, respectivement du contenu de ces dernières. L'art. 14 al. 1 LAAF prévoit une notification de la décision à chaque personne habilitée à recourir, qui doit préciser « l'étendue des renseignements à transmettre ». Cette loi ne prévoit cela étant en aucune manière une exigence de signature manuscrite pour les décisions rendues lorsqu'elle est applicable.

**3.5.1** Par conséquent, comme la Cour de céans l'a exposé (cf. consid. 3.2 et 3.3 *supra*), tant que le droit applicable n'exige pas expressément une signature, celle-ci ne constitue pas une condition de validité d'une décision. Par ailleurs, il était aisément reconnaissable pour le recourant que les décisions finales du 6 novembre 2020 émanaient de l'autorité inférieure qui est la seule autorité compétente sur le plan fédéral s'agissant des procédures d'assistance administrative en matière fiscale. En outre, le recourant était informé de la procédure devant l'autorité inférieure, ayant pris part à celle-ci entre 2017 et 2020 (cf. Recours p. 2). Le recourant savait ainsi que l'autorité inférieure allait rendre une décision à son encontre, de sorte que l'absence de signature respectivement les signatures par ordre, ne remettent en cause ni la validité formelle des décisions finales du 6 novembre 2020 ni la sécurité du droit. Au surplus, force est de constater que l'autorité

inférieure a indiqué dans sa réponse que les deux personnes ayant rendu la décision, à savoir B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_, sont des personnes habilitées à engager l'AFC. En outre, elle a précisé que la signature pour ordre permet à la personne désignée de signer sur l'ordre de celle ayant le pouvoir de signer. Le Tribunal ne peut que confirmer la position de l'autorité inférieure sur ce point et rien ne permet de douter que les deux personnes qui ont effectivement signé les décisions ne disposaient pas des pouvoirs d'engager l'AFC, respectivement que les deux signataires par ordre ne pouvaient entreprendre une telle démarche.

**3.5.2** Quoi qu'il en soit, dès lors que le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale peut être qualifié de domaine où des décisions sont rendues en grand nombre (*Massengeschäft*), une éventuelle exigence de signature devrait de toute façon être relativisée. Pour rappel, le 11 mai 2016 l'autorité requérante a déposé une demande sur la base de trois listes (A, B et C) transmises par les autorités allemandes et qui concernaient 46'291 numéros de compte dont 40'379 n'auraient pas été déclarés (cf. faits A.b, *supra*). L'AFC avait décidé de transmettre les informations requises par plusieurs décisions finales du 9 février 2018, ce que le TF a confirmé (cf. faits E.c, *supra*). Par la suite, l'autorité inférieure a repris la procédure concernant la demande du 11 mai 2016 en informant les personnes concernées par les milliers de numéros de comptes susmentionnés et domiciliés en Suisse ou ayant désigné un domicile de notification en Suisse (cf. faits F *supra*). Ainsi, à la lumière de ces éléments, l'autorité inférieure était potentiellement amenée à rendre autant de décisions que le nombre de numéros de comptes concernés par la demande précitée dont faisait notamment partie la présente procédure. Il ne fait donc aucun doute que les procédures d'assistance administrative avec la France faisant suite à l'ATF 146 II 150 peuvent être qualifiées de décisions à rendre en grand nombre, respectivement de décisions de masse. Ainsi pour ce motif également, la Cour de céans retient que les décisions finales de l'autorité inférieure ne doivent pas contenir de signature pour être valables.

**3.6** Au vu de ce qui précède, il sied de retenir que les deux décisions finales du 6 novembre 2020 ne devaient pas être signées pour qu'elles soient considérées comme formellement et matériellement valables et qu'ainsi, *a fortiori*, elles pouvaient d'autant plus n'être signées que « par ordre ».

## 4.

### 4.1

**4.1.1** 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; cf. 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; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1; A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

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 1<sup>er</sup> janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR]; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 2.1.1; A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

**4.1.2** 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; cf. 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; A-1563/2018, tous 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 1<sup>er</sup> 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 1<sup>er</sup> 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 1<sup>er</sup> février 2013 (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.3 ss et 5.6). En revanche, conformément à l'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014 et du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, l'assistance administrative doit en principe être accordée pour les périodes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 lorsqu'il s'agit – comme dans le cas d'espèce – d'une demande collective (« Listenersuchen ») par laquelle les personnes concernées peuvent être identifiées au moyens de numéros bancaires connus (cf. consid. 4.3 *infra*, sur la qualification de la présente demande; cf. ATF 146 II 150 consid. 5.6; arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020; A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 2.1.2; A-1534/2018; A-1555/2018; A-1562/2018; A-1563/2018, tous du 3 août 2020 consid. 2.3).

**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, 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; cf. 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; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

**4.3** 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 (cf. 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; 142 II 161 consid. 2.1.1; arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1).

#### **4.4**

**4.4.1** 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 CDI (cf. 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; 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 (cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

**4.4.2** 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 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 (cf. 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).

**4.4.3** Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des

renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). À suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6; arrêt du TAF A-2523/2018 du 17 avril 2019 consid. 2.4.2). L'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. XAVIER OBERSON, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, in : IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 17). Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée. Savoir si tel est le cas ou non est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce. Sous réserve du cas où l'État requérant achète des données volées en Suisse dans le but de former une demande d'assistance, le principe de la bonne foi entre Etats n'est pas violé du simple fait que la demande d'assistance est fondée sur des données d'origine illicite. Par ailleurs, le refus d'un Etat de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (cf. arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4). En outre, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées. Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence, voir ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2; A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1).

## 4.5

**4.5.1** 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; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (cf. 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 (cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

**4.5.2** Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les demandes d'assistance administrative qui ne désignent pas nommément les personnes concernées doivent faire l'objet d'un contrôle plus approfondi afin d'exclure l'existence d'une fishing expedition (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.2.3; 146 II 150 consid. 6.1.3). A cet effet, le Tribunal fédéral a développé trois conditions d'admissibilité de telles demandes en se basant sur le Commentaire OCDE relatif à l'art. 26 MC OCDE et les conventions de double imposition applicables. Premièrement, la demande doit fournir une description détaillée du groupe, qui expose les faits et les circonstances spécifiques ayant conduit à la formulation de la demande. Deuxièmement, elle doit exposer le droit fiscal applicable ainsi que les motifs permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales. Troisièmement, elle doit démontrer que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que ces obligations soient remplies (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2.2; 143 II 136 consid. 6.1.2; 143 II 628 consid. 5.2). Bien que ces critères aient été développés en lien avec les demandes groupées au sens de l'art. 3 let. c LAAF, le Tribunal fédéral a retenu dans plusieurs arrêts que, pour des raisons de cohérence, les mêmes critères s'appliquaient pour distinguer les demandes collectives admissibles des fishing expeditions proscrites (cf. ATF 143 II 628 consid. 5.1). Ayant à juger de la demande française d'assistance fiscale collective du 11 mai 2016, le Tribunal fédéral a maintenu sa jurisprudence et rappelé que ces mêmes critères étaient applicables (146 II 150 consid. 6.2.2).

**4.6** 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 (art. 28 CDI CH-FR; cf. arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1; 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 arrêts du TF 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [publication aux ATF prévue]; ATF 146 I 172 consid. 7.1.3; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2; 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; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

#### **4.7**

**4.7.1** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (cf. arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5; 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 (cf. 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).

**4.7.2** 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 (cf. arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5; 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 (cf. arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2; 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 (consid. 4.3 *supra*; cf. arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

**4.8** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. 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 (cf. consid. 4.3 *supra*) de la pertinence vraisemblable (cf. 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; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

**4.9** Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. De jurisprudence constante cependant, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1; 142 II 218 consid. 3.6). Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention, en l'espèce au sens de l'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FR, doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2; 142 II 161 consid. 2.2.2; arrêt du TF 2C\_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant

doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7; 142 II 161 consid. 2.2.2; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1; A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les autorités concernées, soit les autorités nationales des Etats concernés, en fonction des recours prévus par le droit interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.4); le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés ou par le recours à la procédure amiable (voir art. 27 par. 1 CDI CH-FR; cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2; 142 II 218 consid. 3.7).

## 5.

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid 6 *infra*), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative en tenant compte de ce que le recourant ne soulève somme toute aucun grief matériel (cf. consid. 7 *infra*).

A cet égard, il est rappelé que la requête collective d'assistance fiscale internationale présentée par la France le 11 mai 2016, qui est aussi à la base de la présente procédure, a déjà fait l'objet d'une procédure pilote qui s'est soldée par l'ATF 146 II 150, dans lequel le Tribunal fédéral a jugé que l'assistance administrative devait être octroyée à la France. Compte tenu de cet arrêt, qui lie le Tribunal de céans (cf. consid. 1.4.3), seuls seront traités spécifiquement les griefs invoqués par le recourant en relation avec des éléments sur lesquels le Tribunal fédéral ne s'est pas prononcés dans l'ATF 146 II 150. S'agissant des griefs ayant déjà fait l'objet d'un examen par la Haute Cour, le Tribunal de céans y répondra en présentant un bref résumé des considérants de l'arrêt précité – étant rappelé que le TAF est lié par les motifs de ce jugement (cf. arrêts du TAF A-3045/2020; A-3047/2020; A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3; A-1534/2018; A-1555/2018; A-1562/2018; A-1563/2018, tous du 3 août 2020 consid. 3).

## 6.

**6.1** Sur le plan formel, le Tribunal fédéral a jugé – à tout le moins implicitement en considérant que la demande française du 11 mai 2016 était admissible – que les conditions formelles de l'assistance administrative étaient satisfaites. Cette position n'est ici, à juste titre, pas remise en cause par le recourant, de telle sorte qu'il y a lieu d'admettre que les conditions formelles sont satisfaites.

**6.2** Par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève au demeurant que la demande du 11 mai 2016 contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête, celle-ci résultant des numéros mentionnés dans la liste annexée à la demande litigieuse, qui se rapportent à des comptes détenus auprès de la banque UBS (ch. 2); le nom du détenteur d'informations, soit la banque UBS (ch. 3); la période visée par la demande, à savoir du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2015 (ch. 4); l'objectif fiscal fondant la demande, soit l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune (ch. 4), ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 6). Dès lors, la requête du 11 mai 2016 contient tous les éléments mentionnés au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

De surcroît, il est relevé que dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a précisé que la demande du 11 mai 2016 – qui ne contient ni les noms ni les adresses de personnes concernées mais qui se fonde sur une liste d'environ 40'000 numéros de comptes et autres numéros bancaires sur la base de laquelle l'AFC a pu identifier les personnes concernées – constituait une « demande collective » (« Listenersuchen ») et non une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF (cf. ATF 146 II 150 consid. 4; sur la distinction entre demande groupée et demande individuelle, voir l'arrêt du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4 et 5). La Haute Cour a rappelé à cet égard qu'au regard de la jurisprudence, les demandes qui concernent un certain nombre de personnes qu'elles identifient par leur nom ou au moyen d'une liste comportant des numéros – tels que le numéro de carte de crédit ou de compte bancaire – doivent être considérées comme une somme de demandes individuelles. Pour des raisons d'économie de procédure, l'autorité requérante rassemble ces demandes individuelles en une demande commune ou collective, bien qu'elle pourrait en principe également les formuler individuellement (cf. ATF 146 II 150 consid. 4.4; 143 II 628 consid. 4.4 et 5.1; arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4.4; 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1).

## 7.

Le recourant ne soulève aucun grief d'ordre matériel dans le cadre de son recours. Il ne conteste en effet que la signature « par ordre » dont on a vu qu'elle était en l'espèce admissible (consid. 3 *supra*).

Quoi qu'il en soit, au vu de la jurisprudence présentée ci-avant (consid. 4), il sied de retenir que les renseignements requis par l'autorité fiscale française sont vraisemblablement pertinents (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2; arrêt du TAF A-3045/2020 du 1er avril 2020 consid. 5.1.2; cf. aussi consid. 4.3 *supra*). En second lieu, le Tribunal ne voit pas de motifs qui permettraient de remettre en doute le respect du *principe de bonne foi et de l'interdiction des fishing expeditions* (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2; arrêts du TAF A-3045/2020; A-3047/2020; A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions: arrêts du TF 2C\_316/2021; 2C\_319/2021; 2C\_320/2021, tous du 30 avril 2021] consid. 4.4 et 4.5 *supra*), du *principe de subsidiarité* (arrêts du TAF A-3045/2020; A-3047/2020; A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions: 2C\_316/2021; 2C\_319/2021; 2C\_320/2021, tous du 30 avril 2021] consid. 4.7 *supra*), l'autorité requérante ayant indiqué dans sa demande du 11 mai 2016 qu'elle avait épuisé toutes les sources possibles pour obtenir ces informations sans y aboutir. Au demeurant, rien ne laisse penser que le droit suisse ou le droit interne français s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents litigieux (cf. consid. 4.8 *supra*).

Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (arrêts du TF 2C\_537/2019 consid. 3.5; 2C\_545/2019 consid. 4.7) les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre du recourant dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, comme l'a indiqué à juste titre l'autorité dans ses deux décisions finales du 6 novembre 2020 (cf. ch. 2 du dispositif). L'autorité fiscale française n'a, pour le surplus, pas violé le principe de spécialité respectivement aucun indice ne permet de conclure qu'elle a l'intention de violer ledit principe. Au contraire, l'autorité requérante a même expressément fourni des garanties suffisantes concernant le respect de ce principe (cf. ATF 146 II 150 consid. 7; arrêts du TAF A-3045/2020; A-3047/2020; A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions: arrêts du TF 2C\_316/2021; 2C\_319/2021; 2C\_320/2021, tous du 30 avril 2021]).

**8.**

**8.1** 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 sont prélevés sur l'avance de frais d'un même montant déjà versée.

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

**9.**

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h 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).

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

**1.**

Le recours est rejeté. Les deux décisions finales du 6 novembre 2020 sont confirmées.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.- (cinq mille francs), sont mis à la charge des recourants. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais du même montant déjà versée.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

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 :