



Cour I
A-4856/2022

Arrêt du 5 septembre 2023

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Iris Widmer, Pierre-Emmanuel Ruedin, juges,
Renaud Rini, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Christian Lüscher,
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 La Direction Nationale des Vérifications des Situations Fiscales française (ci-après : la DNVSF ou l'autorité requérante) a adressé quatre demandes d'assistance administrative, trois datées du (...) 2022 et une du (...) 2022, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Lesdites demandes sont fondées 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) et concernent A._____ (ou [...], ci-après : la personne concernée ; cf. ch. 6 des demandes d'assistance).

Ces quatre demandes font suite à trois précédentes demandes d'assistance visant la personne concernée, adressées par l'autorité requérante à l'AFC. La première, déposée le (...) 2014, portait principalement sur des renseignements relatifs au domicile de la personne concernée et à sa situation fiscale dans le canton de (...) pour les périodes allant de 2011 à 2013. Cette demande a fait l'objet d'une décision de l'AFC puis d'une procédure sur recours devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) et d'un arrêt, rendu le 18 janvier 2018, sous référence A-4434/2016. L'autorité requérante adressa ensuite le (...) 2017 deux demandes d'assistance administrative en matière fiscale qui visaient ainsi à connaître le montant d'avoirs et de revenus non déclarés par la personne concernée, détenus auprès de B._____ et C._____ pour les périodes allant de 2010 à 2016. Ces demandes ont fait l'objet d'une décision de l'AFC rendue à l'encontre de la personne concernée puis d'une procédure sur recours devant le TAF et d'un arrêt, rendu le 15 mars 2021, sous référence A-2730/2019.

A.b Dans ses requêtes du (...) 2022 et du (...) 2022, la DNVSF a indiqué examiner la situation fiscale la personne concernée et de D._____ pour les périodes allant de 2012 à 2020 (cf. ch. 9 et 11 des demandes d'assistance). L'autorité requérante a expliqué qu'elle considère la personne concernée comme une résidente fiscale française, selon le droit français, malgré la revendication de résidence fiscale en Suisse de celle-ci. Elle estime en effet, en se fondant sur les investigations qu'elle a menées, que le centre des intérêts vitaux de la personne concernée, au sens de l'art. 4 CDI CH-FR, serait situé en France. Ainsi, selon l'autorité requérante, les relations familiales, matérialisées notamment par (...), et amicales de la personne concernée sont situées en France. La personne concernée est

propriétaire de plusieurs (...) en France et détient des participations dans des (...). Elle est également (...) en France et a des intérêts économiques dans plusieurs sociétés françaises. Enfin, la personne concernée est (...) et perçoit en France des (...) qui traduiraient l'existence d'une activité en France. L'autorité requérante a eu connaissance de l'existence de comptes bancaires détenus par la personne concernée auprès de E._____, F._____ et G._____, qui n'ont pas été déclarés à l'administration fiscale française. Dans la mesure où la personne concernée n'a pas usé de sa faculté de produire les relevés de ses comptes bancaires suisses, les trois demandes d'assistance administrative présentées le (...) 2022 (n° de réf. AFC (...), (...) et (...)) visent à obtenir les relevés de ceux-ci auprès des établissements bancaires susmentionnés afin de connaître les montants des revenus et du patrimoine éventuellement non déclarés pour les périodes concernées et ainsi établir le montant des impôts éludés. Quant à la quatrième demande d'assistance (n° de réf. AFC (...)), datée du (...) 2022, celle-ci vise à obtenir de la part des autorités suisses des informations sur la situation de la personne concernée en Suisse dans la mesure où cette dernière n'a pas fourni d'éléments à cet égard à l'autorité requérante.

A.c Pour les besoins de l'enquête ou des poursuites en matière fiscale à l'égard de la personne concernée et afin de contrôler et de recouvrer l'impôt sur le revenu au titre des années fiscales 2012 à 2020 et l'impôt de solidarité sur la fortune au titre des années fiscales 2012 à 2017 (cf. ch. 9 et 10 des demandes d'assistance), l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes.

- Les demandes (...), (...) et (...) du (...) 2022 concernant respectivement le compte (...) et les portefeuilles afférents détenus auprès de E._____, le compte (...) détenu auprès de G._____ et le compte (...) auquel est associé l'IBAN (...) détenu auprès de F._____ ont été formulées de la sorte :

« (a) Veuillez communiquer :

1. Les états de fortune au 1^{er} janvier des années 2012 à 2020.
2. Les relevés sur la période du (...) 2012 au (...) 2020, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values).
3. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue.

4. En cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.

(b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont [la personne concernée] serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant droit économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration.

(c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b). »

- La demande (...) du (...) 2022 concernant la situation de la personne concernée en Suisse a été formulée de la sorte :

« (a) Veuillez indiquer si [la personne concernée] est connu[e] de l'administration fiscale suisse.

Dans l'affirmative, pouvez-vous indiquer depuis quelle date.

(b) Si [la personne concernée] est connu[e] de vos autorités fiscales, veuillez communiquer la ou les adresses où [elle] est enregistré[e].

1) Veuillez indiquer quelle est la surface de son logement, s'il s'agit-il [sic] d'une maison ou d'un appartement ;

2) S'il est locataire du bien, veuillez communiquer une copie du contrat de location et des paiements éventuels ;

3) S'il est propriétaire du bien, veuillez nous communiquer l'acte d'acquisition.

(c) Veuillez indiquer si [la personne concernée] acquitte des impôts en Suisse. Dans l'affirmative,

1) Veuillez indiquer depuis quelle date ;

2) Veuillez indiquer le régime fiscal en application duquel [la personne concernée] est imposé[e] (impôt sur le revenu, impôt sur le patrimoine, taxe d'habitation, taxe de services communaux...) ;

3) Veuillez indiquer si [la personne concernée] a perçu des salaires ou tout autre revenu de quelque sorte que ce soit (dividendes, intérêts, etc...) en Suisse. Dans l'affirmative, veuillez indiquer le montant de ces revenus et leurs modalités d'imposition (taux et montants des impôts dus et payés).

(d) [La personne concernée] exerce-t-elle] des activités économiques ? Dans l'affirmative, veuillez indiquer la nature de l'activité exercée et les revenus perçus au titre de cette activité.

Veuillez fournir la copie de tous les documents et déclarations relatifs à la détermination des impôts payés en Suisse par [la personne concernée] sur la période concernée par la demande (déclarations, avis d'impositions, pièces justificatives, dégrèvements demandés et ou obtenus, formulaires d'impositions). »

Par ailleurs, l'autorité requérante a précisé dans ses quatre demandes d'assistance administrative (cf. ch. 14 des demandes d'assistance) que :

« (a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ;

(b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l'accord sur la base duquel elle est formulée ;

(c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ;

(d) elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées. »

B.

B.a Dans la procédure (...), par ordonnance du 14 mars 2022, l'AFC a requis de E._____ la production des documents et renseignements demandés par l'autorité requérante. E._____ ont également été priées d'informer la personne concernée et les éventuelles personnes habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et d'inviter celles-ci à désigner, dans un délai de dix jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par courriel sécurisé du 8 avril 2022, E._____ ont transmis à l'AFC, dans le délai prolongé par celle-ci, les informations demandées. E._____ a également indiqué avoir informé la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par courrier du 11 avril 2022 et (...) a indiqué avoir informé une des personnes habilitées à recourir, la société sise à (...), H._____, titulaire d'une relation bancaire dont la personne concernée est ayant droit économique.

B.c Par entretien téléphonique du 21 avril 2022, E._____ a fourni des précisions à l'AFC quant aux renseignements transmis.

B.d Par ordonnance de production du 25 avril 2022, l'AFC a requis de I._____ la production des documents et renseignements demandés.

B.e Par courriers des 10, 16 mai 2022 et courriel du 20 mai 2022, I._____ a transmis à l'AFC toutes les informations demandées dans l'ordonnance de production du 25 avril 2022.

B.f Sur requêtes de l'AFC des 20 avril, 23 et 27 mai 2022, Maître Christian Lüscher a, par courriel du 23 juin 2022, indiqué, procuration à l'appui, avoir été mandaté pour représenter la personne concernée dans la procédure (...) et a demandé la consultation des pièces du dossier.

B.g Par courrier du 18 juillet 2022, l'AFC a remis l'intégralité des pièces du dossier à la personne concernée, en lui impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

B.h Par courrier du 18 juillet 2022, distribué le 19 juillet 2022, l'AFC a communiqué à H._____, les informations qu'elle envisageait de transmettre aux autorités requérantes, en impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit. H._____ ne s'est pas manifestée dans le délai imparti.

B.i Par publication dans la Feuille fédérale du 19 juillet 2022, un délai de dix jours a été imparti à société J._____, à l'adresse inconnue, personne habilitée à recourir en tant que titulaire d'une relation bancaire dont la personne concernée est ayant droit économique, pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. J._____ ne s'est pas manifestée dans le délai imparti.

B.j Par publication dans la Feuille fédérale du 19 juillet 2022, un délai de dix jours a été imparti à K._____, sise au (...), personne habilitée à recourir en tant que titulaire d'une relation bancaire dont la personne concernée est ayant droit économique, pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. K._____ ne s'est pas manifestée dans le délai imparti.

B.k Par courrier du 31 août 2022, dans le délai prolongé à deux reprises par l'AFC, Maître Lüscher a remis les observations de son mandant à l'AFC. La personne concernée a conclu au rejet de la demande d'entraide administrative et à l'absence de toute communication de document à l'autorité requérante.

C.

C.a Dans la procédure (...), l'AFC a requis, par ordonnance du 14 mars 2022, de G._____ la production des documents et renseignements

demandés par l'autorité requérante. G. _____ a également été priée d'informer la personne concernée et les éventuelles personnes habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et d'inviter celles-ci à désigner, dans un délai de dix jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

C.b Par courrier du 22 mars 2022, G. _____ a transmis à l'AFC les informations demandées. Elle a également indiqué avoir informé la personne concernée ainsi que L. _____, sise au (...), personne habilitée à recourir en tant que titulaire d'une relation bancaire dont la personne concernée est ayant droit économique, de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par courriers du 16 mars 2022.

C.c Par courriers et courriels des 21 et 22 mars 2022, Maîtres Pierre-Damien Eggly et Elisa Bianchetti ont indiqué, procuration à l'appui, avoir été mandatés pour représenter L. _____.

C.d Par courriel et courrier du 4 avril 2022, Maître Lüscher a indiqué, procuration à l'appui, avoir été mandaté pour représenter la personne concernée dans la procédure (...) et a demandé la consultation des pièces du dossier.

C.e Sur requête de l'AFC du 21 avril 2022, les mandataires de L. _____ ont indiqué par entretien téléphonique du 22 avril 2022, qu'ils souhaitaient obtenir un accès au dossier. Ils ont réitéré leur demande par courrier et courriel du 10 août 2022.

C.f Sur requêtes de l'AFC des 22 juillet, 4 août et 8 août 2022, Maître Lüscher a, par courriel du 23 août 2022, informé l'AFC, dans le délai prolongé par celle-ci, qu'il ne représentait pas la société M. _____, personne habilitée à recourir en tant que titulaire d'une relation bancaire dont la personne concernée est l'ayant droit économique.

C.g Par courrier du 2 septembre 2022, l'AFC a remis l'intégralité des pièces du dossier à la personne concernée, en lui impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

C.h Par courrier du 2 septembre 2022, distribué le 3 septembre 2022, l'AFC a communiqué à la société N. _____, les informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité requérante, en impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit. N. _____ ne s'est pas manifestée dans le délai imparti.

C.i Par courrier du 2 septembre 2022, l'AFC a remis l'intégralité des pièces du dossier à L._____, en lui impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

C.j Par publication dans la Feuille fédérale du 9 septembre 2022, un délai de dix jours a été imparti à M._____, personne habilitée à recourir en tant que titulaire d'une relation bancaire dont la personne concernée est ayant droit économique, pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. M._____ ne s'est pas manifestée dans le délai imparti.

C.k Par courrier du 23 septembre 2022, dans le délai prolongé à deux reprises par l'AFC, Maître Lüscher a remis à celle-ci les observations de sa mandante à l'AFC. La personne concernée a conclu au rejet de la demande d'entraide administrative et à l'absence de toute communication de document à l'autorité requérante.

C.l Par courriel du 14 octobre 2022, Maîtres Eggly et Bianchetti ont fait parvenir à l'AFC, à la suite d'entretiens téléphoniques avec celle-ci des 23 et 29 septembre 2022, une déclaration de consentement de L._____ à la procédure simplifiée.

D.

D.a Dans la procédure (...), par ordonnance du 17 mars 2022, l'AFC a requis de F._____ la production des documents et renseignements demandés. F._____ a également été priée d'informer la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, dans un délai de dix jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

D.b Par courrier du 28 mars 2022, F._____ a transmis à l'AFC les informations demandées et a indiqué avoir informé la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par courrier du 18 mars 2022, distribué le 22 mars 2022.

D.c Par courrier et courriel du 4 avril 2022, avec procuration annexée, Maître Lüscher a indiqué avoir été mandaté pour représenter la personne concernée dans la procédure (...) et demandé la consultation des pièces du dossier. Il a réitéré sa demande par courrier du 23 juin 2022.

D.d Par courrier du 18 juillet 2022, l'AFC a remis l'intégralité des pièces du dossier à la personne concernée, en lui impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

D.e Par courrier du 31 août 2022, dans le délai prolongé à deux reprises par l'AFC, la personne concernée a remis ses observations à l'AFC. Estimant qu'aucune information utile permettant de répondre à la demande d'entraide administrative n'existait, elle s'est opposée à la transmission des informations à l'autorité requérante.

D.f Par courrier du 9 septembre 2022, la personne concernée a remis ses observations complémentaires à l'AFC. Elle a persisté dans ses conclusions présentées le 31 août 2022.

E.

E.a Dans la procédure (...), par ordonnances du 3 mai 2022, l'AFC a requis de l'Office fédéral chargé du droit du registre foncier et du droit foncier ainsi que de l'Administration fiscale du canton de (...) la production des documents et renseignements demandés.

E.b Par courriel du 17 mai 2022, l'Office fédéral chargé du droit du registre foncier et du droit foncier a transmis les documents et renseignements demandés, obtenus auprès des autorités cantonales de surveillance en matière de registre foncier.

E.c Par courrier du 24 mai 2022, dans le délai prolongé par l'AFC, l'Administration fiscale du canton de (...) a transmis les renseignements demandés. Sur requête de l'Administration fiscale du canton de (...) du 30 mai 2022, l'AFC a accusé réception du courrier du 24 mai 2022 par courriel du 31 mai 2022.

E.d Sur requêtes de l'AFC du 9 juin 2022, Maître Lüscher a indiqué, d'abord par courriel du 14 juin 2022 puis par courrier et courriel du 23 juin 2022, avoir été mandaté pour représenter la personne concernée dans la procédure (...), procuration à l'appui. Il a également demandé la consultation des pièces du dossier.

E.e Par courrier du 22 août 2022, l'AFC a remis l'intégralité des pièces du dossier à la personne concernée, en lui impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

E.f Par courrier du 12 septembre 2022, dans le délai prolongé par l'AFC, la personne concernée a remis à celle-ci ses observations. La personne

concernée a conclu au rejet de la demande d'entraide administrative et à l'absence de toute communication de document à l'autorité requérante et subsidiairement au complément de la demande par l'autorité requérante.

F.

Par deux décisions finales du 29 septembre 2022 (dans les procédures (...) et (...)) et deux du 27 octobre 2022 (dans les procédures (...) et (...)), notifiées à la personne concernée par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour les renseignements transmis par E. _____, I. _____, G. _____, F. _____, l'Office fédéral chargé du droit du registre foncier et du droit foncier ainsi que de l'Administration fiscale du canton de (...) (ch. 1 et 2 du dispositif des décisions). L'autorité inférieure a notamment décidé aux chiffres 3 du dispositif de ces décisions « d'informer les autorités requérantes que les renseignements cités au chiffre 2 ne peuvent être utilisés que dans le cadre de procédures relatives à la [personne concernée] et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et aux obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 25 par. 2 CDI CH-FR) ».

G.

G.a Par mémoires des 25 et 26 octobre 2022 et des 24 et 25 novembre 2022, la personne concernée (ci-après : le recourant), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté quatre recours par-devant le Tribunal à l'encontre des décisions finales de l'AFC des 29 septembre 2022 et 27 octobre 2022. Par ces actes, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, principalement, à l'admission de ses recours et à l'annulation des décisions finales l'AFC des 29 septembre 2022 et 27 octobre 2022. Il a demandé à ce que, par une nouvelle décision, il ne soit pas entré en matière sur les questions b) et c) des requêtes d'assistance (...), (...) et (...) et sur les questions b), c) et d) de la requête d'assistance (...) (cf. Faits, let. A.c supra). En tout état de cause, il a requis le refus, d'une part, de l'assistance administrative le concernant et, d'autre part, de la transmission de toute information reçue des détenteurs de renseignements impliqués. Enfin, il a conclu à ce que l'AFC et tout tiers soient déboutés de toutes autres ou contraires conclusions.

G.b Par décisions incidentes des 27, 28 octobre 2022 et 30 novembre 2022, le Tribunal a notamment accusé réception du recours du 25 octobre 2022 en lui attribuant le numéro de procédure A-4856/2022, du recours du 26 octobre 2022 en lui attribuant le numéro de procédure A-4878/2022, du recours du 24 novembre 2022 en lui attribuant le numéro

de procédure A-5411/2022 et du recours du 25 novembre 2022 en lui attribuant le numéro de procédure A-5445/2022.

G.c Par ordonnances du 18 janvier 2023, le Tribunal a informé les parties qu'il envisageait de joindre les procédures A-4856/2022, A-4878/2022, A-5411/2022 et A-5445/2022 et les a invitées à se déterminer à ce sujet.

G.d Par courrier du 13 février 2023, le recourant a déclaré ne pas s'opposer à la jonction des causes.

G.e Dans sa réponse unique du 16 février 2023 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet des recours interjetés les 25 et 26 octobre 2022 et les 24 et 25 novembre 2022 et a déclaré consentir à la jonction des causes.

G.f Par ordonnance du 22 février 2023, le Tribunal a ordonné la jonction des procédures A-4856/2022, A-4878/2022, A-5411/2022 et A-5445/2022 sous le numéro A-4856/2022.

G.g Par réplique du 30 mars 2023, le recourant a maintenu les conclusions déposées dans ses mémoires de recours des 25 et 26 octobre 2022 et des 24 et 25 novembre 2022.

G.h Par duplique du 5 mai 2023, l'AFC a également maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 16 février 2023.

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 – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} 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). Déposées les (...) 2022 et (...) 2022, les quatre demandes d'assistance litigieuses entrent 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).

1.3 Les recours déposés répondent aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA.

1.4 En l'espèce, le recourant est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

1.5 Les recours ont un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois la décision de rejet des recours entrée en force (art. 20 al. 1 LAAF).

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

2.

2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; (art. 49 PA ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, n° 2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n° 1146 ss).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1, 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

2.3 En l'espèce, le recourant avance d'abord en substance que l'AFC aurait violé son droit d'être entendu en motivant insuffisamment les décisions rendues à son égard. En lien avec la contestation de sa résidence fiscale en France, il fait ensuite valoir que les demandes d'assistance de la DNVSF seraient entachées d'irrégularités et contraires au principe de la bonne foi ainsi qu'à l'exigence de la pertinence vraisemblable. Il invoque également une violation de la règle de la pertinence vraisemblable sous différents angles, que ce soit en lien avec une prétendue « pêche aux renseignements » de l'autorité requérante, avec des informations relatives à des tiers ou encore avec le dépôt de demandes successives. Toujours en lien avec l'exigence de la pertinence vraisemblable, le recourant estime que la transmission des informations, telle qu'envisagée par l'autorité inférieure, porterait atteinte à son droit à la vie privée.

Le Tribunal se prononcera en premier lieu sur le grief de nature formelle du recourant tenant à la violation de son droit d'être entendu (consid. 3 infra). En effet, dans la mesure où le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 et 142 II 218 consid. 2.8.1), il convient d'examiner au préalable ce grief du recourant. Le droit applicable *ratione temporis* et *materiae* aux demandes d'assistance administrative en cause et les conditions formelles de recevabilité de celles-ci seront ensuite examinés (consid. 4 infra). Le Tribunal exposera finalement les conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 5 infra), avant de traiter les griefs d'ordre matériel invoqués par le recourant (consid. 6 infra).

3.

3.1 Le recourant estime, de façon générale, que son droit d'être entendu n'a, en l'espèce, pas été respecté par l'AFC, dans la mesure où les décisions finales de celle-ci seraient insuffisamment motivées. Il avance que l'autorité inférieure aurait motivé ses décisions de manière « schématique », incompatible avec un examen sérieux de ses arguments et des informations recueillies auprès des détenteurs de renseignements durant la procédure de première instance.

3.2 Savoir si l'autorité a, dans un cas particulier, respecté son obligation d'examen et suffisamment pris en considération les allégués des parties et les preuves produites par celles-ci est une question qui ressortit à la motivation de la décision. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la

Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le devoir pour l'autorité de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et exercer son droit de recours à bon escient. Pour répondre à ces exigences, l'autorité doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 et 134 I 83 consid. 4.1). Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 146 II 335 consid. 5.1, 143 III 65 consid. 5.2 et 142 II 154 consid. 4.2). La motivation peut être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1).

3.3 En l'espèce, aux consid. 4 de ses quatre décisions finales des 29 septembre 2022 et 27 octobre 2022, l'AFC a traité les différents griefs du recourant. Elle les a regroupés sous les titres « pertinence vraisemblable » et « résidence fiscale » (décision finale du 29 septembre 2022 dans la procédure (...)), « résidence fiscale et risque de double imposition », « pertinence vraisemblable et pêche aux renseignements » et « des comptes de L. _____, à la suite de (...) » (décision finale du 27 octobre 2022 dans la procédure (...)), « en lien avec les principes de la pertinence vraisemblable et de la bonne foi », « en lien avec le dépôt de demandes successives » et « en lien avec les propositions de modification » (décision finale du 27 octobre 2022 dans la procédure (...)). Dans sa décision finale du 29 septembre 2022 (procédure (...)), l'AFC a examiné les arguments du recourant relatifs à la pertinence vraisemblable et à l'atteinte induite à la vie privée de celui-ci. A cet égard, il n'est ni allégué ni établi que l'autorité inférieure aurait omis de traiter des griefs pertinents invoqués par le recourant. Lors de l'examen de chacun des griefs, l'autorité inférieure, conformément au principe de la subsumption, a, dans ses quatre décisions, sur deux à cinq pages, appliqué les règles de droit qu'elle estimait pertinentes, essentiellement jurisprudentielles, au cas particulier du recourant selon l'état de fait qu'elle avait retenu.

3.4 Dans ces circonstances, il apparaît que l'AFC a, dans ses quatre décisions finales, exposé à suffisance de droit les raisons pour lesquelles elle estimait que l'assistance administrative concernant le recourant devait être accordée et que les différents griefs du recourant devaient être rejetés. Les décisions attaquées étaient ainsi suffisamment motivées pour que le recourant saisisse la portée de celles-ci quant à ses griefs et puisse les attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'il a du reste fait. En effet, il

ressort des quatre mémoires de recours déposés que le recourant a parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure. En outre, il convient de relever que le recourant a pu faire valoir devant l'AFC l'entier de ses arguments et invoquer à l'appui de ceux-ci les moyens de preuve qu'il estimait pertinents. Dès lors, on ne saurait suivre les allégations, purement générales, du recourant relatives à une violation de son droit d'être entendu.

3.5 Au vu de ce qui précède, les quatre décisions finales de l'AFC en cause ne prêtent pas le flanc à la critique quant à leur motivation. Le grief du recourant tiré de la violation du droit d'être entendu de celui-ci doit dès lors être rejeté.

4.

4.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions résultent de l'Avenant du 27 août 2009, en vigueur depuis le 4 novembre 2010 (RO 2010 5683).

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

4.3 En l'espèce, dans la mesure où les demandes d'assistance en cause portent sur les périodes fiscales allant du (...) 2012 au (...) 2020 (cf. Faits, let. A.c supra), l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable. Les demandes d'assistance en cause entrent donc dans le champ d'application temporel de la CDI CH-FR. Dans ce cadre, le nombre de périodes visées par la demande relève du choix de l'Etat requérant, dont on peut imaginer qu'il dépend notamment de ses règles en matière de prescription, dont la vérification échappe à l'Etat requis (cf. arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4). Dans ces circonstances et malgré les

allégations du recourant, il est loisible à l'autorité requérante de présenter des demandes portant sur de longues périodes, comme en l'occurrence sur neuf ans. Par ailleurs, les demandes de l'autorité requérante visent à appliquer la législation française relative à l'impôt sur le revenu et à l'impôt de solidarité sur la fortune (cf. Faits, let. A.c supra), conformément à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR qui prévoit, de façon large, l'échange de renseignements pour les impôts « de toute nature ».

4.4 Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification ; (b) la période visée par la demande ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.

4.5 En l'espèce, les requêtes d'assistance administrative présentées par la DNVSF contiennent l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Elles mentionnent en effet l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, les périodes visées par la demande, la description des renseignements demandés, le but fiscal poursuivi ainsi que les détenteurs de renseignements (cf. Faits, let. A.a, A.b et A.c supra).

4.6 Au vu de ces éléments, les demandes d'assistance administrative de l'autorité requérante s'inscrivent dans le champ d'application, tant temporel que matériel, de la CDI CH-FR et sont formellement recevables.

5.

5.1 Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.5.4). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111] laquelle, en tant qu'elle codifie le droit international coutumier, s'applique aussi aux Etats non parties, ce qui est le cas de la France, qui n'a pas adhéré à cette convention [cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-6014/2019 du 1^{er} juin 2022 consid. 5.3.1] ; ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas

obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'État requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 et 142 II 218 consid. 3.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'Etat requérant s'agissant de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4). En droit interne, la conséquence procédurale d'une demande violant le principe de la bonne foi est l'irrecevabilité (cf. art. 7 let. c LAAF).

5.2 Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (cf. pour la France, ch. XI par. 4 en lien avec le ch. XI par. 3 let. d du Protocole additionnel). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi. Un tel comportement s'impose déjà en vertu de l'art. 26 CV, qui prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi (cf. consid. 5.1 supra). Un Etat partie à un traité international doit ainsi proscrire tout comportement ou toute interprétation qui aboutirait à éluder ses engagements internationaux ou à détourner le traité de son sens et de son but (cf. sur l'ensemble, ATF 147 II 116 consid. 5.2 ; cf. également ATF 144 II 130 consid. 8.2.1, 143 II 202 consid. 6.3.1, 142 II 35 consid. 3.2 et 142 II 161 consid. 2.1.3).

5.3

5.3.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale des Etats contractants. Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. parmi d'autres : ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites matérielles posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au

principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), 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. parmi d'autres, arrêt du TAF A-2664/2020 du 23 avril 2020 consid. 6.3).

5.3.2 Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 5.1 supra ; cf. aussi ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 143 II 185 consid. 3.3.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 144 II 206 consid. 4.3, 143 II 185 consid. 3.3.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2). Par ailleurs, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2). Enfin, une demande d'assistance administrative peut notamment servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5 et 143 II 185 consid. 4.2).

5.3.3 En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant (cf. consid. 4.4 supra), le Tribunal fédéral a retenu que celle-ci est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4).

5.3.4 Les rapports économiques d'une personne font partie intégrante du droit fondamental à la protection de la sphère privée selon l'art. 13 Cst. et l'art. 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH, RS 0.101). En tant que restriction au droit fondamental à la protection de la sphère privée, la transmission à l'étranger de données bancaires de clients est soumise aux conditions de l'art. 36 Cst. et de l'art. 8 par. 2 CEDH, c'est-à-dire pour autant qu'il existe une base légale ou conventionnelle et un intérêt public, la

mesure devant au surplus respecter le principe de la proportionnalité (cf. ATF 139 II 404 consid. 7.1 ; 137 II 431 consid. 2.1.2 ; ATAF 2010/40 consid. 6.5). Afin de limiter au maximum une telle atteinte à la sphère privée des personnes concernées, l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR prévoit que seuls les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la législation fiscale interne de l'un des Etats contractants, notamment, seront échangés (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.4.2).

5.3.5 Une demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3 et A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements. Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3 et 139 II 404 consid. 1.1), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1 et 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissaient par pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (arrêts du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 et 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3).

5.4

5.4.1 La résidence fiscale du contribuable faisant l'objet de la demande d'assistance ne doit pas nécessairement être déterminée au plan international pour que les renseignements demandés soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Il peut en effet 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. La détermination de la résidence fiscale au plan international est ainsi une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 161 consid. 2.2.1 et 142 II 218 consid. 3.6). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable qui conteste être assujéti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent sa position devant les autorités de cet Etat ; 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 (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 218 consid. 3.7).

5.4.2 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 161 consid. 2.2.2 et 142 II 218 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3). Ainsi, une demande d'assistance administrative internationale peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne concernée (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 161 consid. 2.2.2).

5.4.3 Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats, dont la Suisse, comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention, au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, s'apprécie à l'aune des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables assujettis de manière illimitée. Dans ce contexte, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis n'est pas de trancher lui-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, le conflit de résidence, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement sur lequel l'Etat requérant se fonde figure parmi ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2 et 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TF 2C_290/2023 du 26 mai 2023 consid. 1.2.2, 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5 et 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1), dans la présente cause l'art. 4 CDI CH-FR. L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7).

5.5 En vertu du principe de spécialité (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-FR), les informations obtenues par voie d'assistance administrative ne peuvent être utilisées qu'aux fins fiscales mentionnées dans l'accord (cf. à ce sujet ATF 146 II 150 consid. 7.2 ; arrêt du TF 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 5.2.1). Outre cette dimension matérielle, le principe de spécialité revêt également une dimension personnelle en ce sens qu'il exclut l'utilisation (secondaire) par l'Etat requérant d'informations transmises par voie d'assistance administrative à l'égard de tiers, à moins que cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et/ou que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. notamment ATF 147 II 13 consid. 3.4 et 3.5). 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, arrêt du TAF A-1882/2021 du 10 octobre 2022 consid. 2.6).

6.

6.1

6.1.1 Le recourant conteste toute résidence fiscale en France et estime, eu égard à sa résidence fiscale revendiquée en Suisse, que les demandes d'assistance de la DNVSF seraient entachées d'irrégularités et contraires au principe de la bonne foi ainsi qu'à l'exigence de la pertinence vraisemblable. Les éléments invoqués par l'autorité requérante pour assujettir de

manière illimitée le recourant en France seraient erronés et il y aurait des différences entre les périodes faisant l'objet du contrôle mentionné dans les demandes d'assistance et les périodes effectivement contrôlées en France. En outre, le recourant avance que les informations sollicitées ne seraient manifestement pas vraisemblablement pertinentes, tant sous l'angle de la « pêche aux renseignements » que sous celui du dépôt de demandes successives par l'autorité requérante.

6.1.2 Il convient tout d'abord de relever que les demandes de la DNVSF ne peuvent être qualifiées d'incomplètes et d'erronées du seul fait de la résidence fiscale suisse revendiquée par le recourant. En effet, selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une résidence fiscale dans un Etat autre que l'Etat requérant ne constitue pas une circonstance de nature à rendre la demande d'assistance manifestement erronée ou incomplète et à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 5.4.3 supra). De plus, s'agissant des contradictions relevées par le recourant dans les demandes d'assistance tenant à la propriété d'un (...) en France, à la (...) en France ou encore dans les périodes qui feraient l'objet d'un contrôle fiscal en France, le Tribunal relève qu'il s'agit d'éléments isolés et qu'une demande d'assistance, de par sa nature, ne saurait être exempte de lacunes voire de contradictions (cf. consid. 5.3.2 supra), ce d'autant plus dans une situation de conflit potentiel de résidences (cf. consid. 5.4.2 supra) comme en l'espèce.

6.1.3 Ensuite, la contestation par le recourant de sa résidence fiscale en France et donc de l'assujettissement fiscal illimité en France qui en résulte constituent des questions de fond, que ni l'AFC ni le Tribunal n'ont à trancher (cf. consid. 5.4.1 supra). Les différentes pièces produites par le recourant, en particulier l'attestation de résidence de l'administration fiscale cantonale (...) établie le (...) 2016, ne sont pas de nature à remettre en cause les circonstances évoquées par l'autorité requérante et ainsi la bonne foi de celle-ci. Elles n'excluent en rien l'existence possible d'une résidence dans un autre Etat, en l'occurrence la France. Il appartient au recourant de produire ces pièces, voire plus généralement de faire valoir ses griefs de fond relatifs à sa résidence fiscale, devant les juridictions françaises (cf. consid. 5.4.1 supra).

6.1.4 Il apparaît également que les requêtes d'assistance administrative présentées par la DNVSF contiennent l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (cf. consid. 4.5 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire

à démontrer la pertinence vraisemblable des demandes d'assistance en cause (cf. consid. 5.3.3 supra).

6.1.5 Lorsqu'il existe un conflit de résidence fiscale potentiel avec la Suisse, celle-ci doit vérifier que le critère de rattachement illimité à l'impôt sur lequel l'Etat requérant se fonde corresponde à celui figurant dans la CDI pertinente afin de s'assurer que la demande ne constitue pas une « pêche aux renseignements » et que les renseignements sont vraisemblablement pertinents (cf. consid. 5.4.3 supra). En l'espèce, l'autorité requérante considère le recourant comme un résident fiscal français et énumère différents éléments factuels permettant d'assujettir celui-ci à l'impôt en France, en se fondant tant sur son droit national que sur la CDI CH-FR. Les éléments avancés par la DNVSF font apparaître la France comme le lieu avec lequel les relations personnelles du recourant seraient les plus étroites. Le Tribunal constate que l'autorité requérante fait ainsi valoir des éléments de rattachement fondant l'assujettissement du recourant en France pour la période concernée qui correspondent aux critères prévus dans la CDI CH-FR et plus particulièrement à ceux de la norme applicable à la détermination de la résidence fiscale, à savoir l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR. Les éléments invoqués correspondent aux critères du foyer d'habitation permanent, également désigné comme « centre des intérêts vitaux », prévus par l'art. 4 par. 2 let. a CDI CH-FR. Les demandes d'assistance ne peuvent dans ces circonstances constituer une « pêche aux renseignements » et les renseignements requis apparaissent vraisemblablement pertinents pour évaluer la situation fiscale du recourant.

6.1.6 Le Tribunal rappelle en outre que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 5.3.2 supra). En l'espèce, l'objet des demandes d'assistance en cause est, d'une part, le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur le revenu pour les années 2012 à 2020 et de l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2012 à 2017 et, d'autre part, l'enquête ou les poursuites en matière fiscale à l'égard du recourant. Considérant le recourant comme un résident fiscal français, la DNVSF a demandé des renseignements à l'égard de celui-ci (procédure (...)) et concernant des comptes bancaires qu'il détiendrait, directement ou indirectement, auprès de banques suisses (procédures (...), (...) et (...)). Ces informations permettront potentiellement à l'autorité requérante d'élucider la situation fiscale du recourant et de déterminer et d'imposer, pour les périodes concernées en France, l'intégralité du revenu et de la fortune de celui-ci. La formulation large des questions – surtout des questions (b) et (c) des demandes d'assistance dans les

procédures (...), (...) et (...) – à l'égard de banques avec lesquelles, à la connaissance de l'autorité requérante, le recourant entretiendrait des relations d'affaires s'inscrit dans ce cadre et est conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle l'Etat requérant est en droit de demander des informations sur des comptes bancaires détenus indirectement par la personne concernée (cf. arrêt du TF 2C_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7 in fine et 5.8). Le Tribunal constate ainsi qu'il existe un rapport entre l'état de fait décrit dans les demandes d'assistance de l'autorité requérante et les documents requis et que ceux-ci sont potentiellement propres à être utilisés dans la ou les procédures menées par l'autorité requérante.

6.1.7 Toujours au titre du non-respect de l'exigence de la pertinence vraisemblable, le recourant conteste, dans les procédures (...) et (...), la transmission des relevés de ses cartes de crédit et, dans la procédure (...), la transmission de l'information relative à la location de compartiments de coffre-fort. A cet égard, il convient de constater que l'AFC a interprété les demandes d'assistance administrative en cause de manière conforme au ch. XI par. 4 du Protocole additionnel et au principe de la bonne foi (cf. consid. 5.2 supra) en entendant transmettre à la DNVSF ces informations et documents. En effet, s'agissant des relevés de cartes de crédit, les besoins de l'enquête ou des poursuites en matière fiscale à l'égard de la personne concernée constitue l'un des objets des demandes d'assistance. Les demandes visent ainsi à élucider la situation fiscale du recourant. Les relevés de cartes de crédit peuvent à cet égard servir à déterminer le lieu de séjour effectif du recourant, car les transactions apparaissant sur ces documents sont susceptibles de contenir des indices (lieu et objet des dépenses) de nature à localiser les intérêts vitaux d'une personne. Quant à l'information relative à la location de compartiments de coffre-fort par le recourant, celle-ci constitue une information dont la transmission est admissible dans la mesure où elle fait partie intégrante des relations bancaires détenues directement par le recourant auprès de G._____. Ces documents sont également de nature à élucider la situation fiscale du recourant.

6.1.8 Enfin, dans la mesure où les renseignements requis peuvent être nécessaires à l'autorité requérante pour confirmer, infirmer ou simplement vérifier les éléments déjà en sa possession (cf. consid. 5.3.2 in fine supra), en particulier les informations sur la situation fiscale en Suisse du recourant obtenues à la suite de la première demande d'assistance du (...) 2014, et que, depuis lors, les périodes visées par les demandes d'assistance subséquentes qui font l'objet de la présente cause ont été étendues jusqu'en 2020 (cf. Faits, let. A.a et A.b supra), l'argumentation du recourant, selon

laquelle l'autorité requérante, avec le dépôt de demandes successives, violerait l'exigence de la pertinence vraisemblable en exigeant des informations dont elle disposerait en partie déjà, ne peut être suivie. Eu égard aux objets des demandes d'assistance en cause, la DNVSF était légitimée à solliciter des renseignements complémentaires sur la situation fiscale du recourant, tels que formulés aux points (b), (c) et (d) de la demande d'assistance dans la procédure (...). Les réponses précises apportées par l'AFC à ces questions de l'autorité requérante dans sa décision du 27 octobre 2022 n'appellent pas non plus la critique.

6.1.9 Au vu de qui précède, le Tribunal retient que les demandes d'assistance présentées par l'autorité requérante sont conformes au principe de la bonne foi, à l'exigence de la pertinence vraisemblable et ne s'inscrivent pas dans le cadre d'une « pêche aux renseignements » inadmissible.

6.2

6.2.1 Le recourant allègue ensuite que la formulation trop large des requêtes de la DNVSF conduirait l'AFC à transmettre des informations relatives à des comptes détenus par des tiers qui ne seraient pas concernés par les requêtes d'assistance. Ainsi, l'AFC contreviendrait à ses obligations en transmettant des informations relatives aux sociétés J._____, K._____ et H._____ (dans la procédure (...)), ainsi qu'aux personnes morales L._____, (...), (...), M._____ et N._____. (dans les procédures (...)).

6.2.2 A titre préalable, on peut s'interroger sur la recevabilité de ce grief par lequel le recourant apparaît faire valoir des intérêts de tiers et non ses propres intérêts (cf. ATF 139 II 404 consid. 11.1 et 137 IV 134 consid. 5.2.2 ; arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 non publié in : ATF 147 II 116 ; arrêts du TAF A-2175/2021 du 22 septembre 2021 consid. 1.3.2, A-1507/2020 du 17 août 2021 consid. 1.3.3 et A-6854/2018 du 3 mars 2020 consid. 1.3.2). La réponse à cette question peut cependant demeurer en l'espèce indécise, le grief devant de toute manière être rejeté pour les motifs qui suivent.

6.2.3 En l'espèce, le recourant ne démontre pas en quoi les données bancaires des tiers en cause ne seraient pas vraisemblablement pertinentes. Il se contente à cet égard de se prévaloir de la qualité de tiers de ces personnes. Or, les relevés des comptes bancaires détenus par ces personnes tierces n'apparaissent pas « par pur hasard » dans les documents à transmettre (cf. consid. 5.3.5 supra) mais bien parce que le recourant est l'ayant droit économique de ces comptes. Ces informations, expressément

requis par la DNVSF, sont notamment susceptibles de permettre la taxation en France de la fortune et du revenu global du recourant. Suivre la position du recourant rendrait vide de sens les demandes d'assistance administrative puisque l'autorité requérante entend notamment identifier les relations bancaires détenues indirectement par le recourant. En conséquence, et comme déjà examiné auparavant (cf. consid. 6.1.6 supra), la transmission de l'entier des relevés des comptes bancaires détenus indirectement par le recourant pour les périodes concernées remplit la condition de la pertinence vraisemblable et ne saurait s'inscrire dans le cadre d'une « pêche aux renseignements » prohibée.

6.2.4 En outre, le principe de spécialité, qui veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. consid. 5.5 supra), protège ces tiers d'une utilisation préjudiciable de leurs données. C'est d'ailleurs dans ce sens que l'autorité requérante s'est expressément engagée, dans ses requêtes, à traiter les informations obtenues de manière confidentielle conformément à la CDI CH-FR (cf. Faits, let. A.c in fine supra) et que l'autorité inférieure a libellé les ch. 3 du dispositif de ses quatre décisions finales des 29 septembre 2022 et 27 octobre 2022 en rappelant à l'autorité requérante la portée stricte du principe de spécialité selon le standard suisse (cf. Faits, let. F supra).

6.2.5 Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable à l'égard de tiers par l'autorité requérante. Le grief du recourant à cet égard doit donc être rejeté.

6.3

6.3.1 Enfin, le recourant reproche à l'AFC, essentiellement en lien avec les procédures (...) et (...), de transmettre des informations qui relèveraient de sa sphère privée et qui concerneraient notamment son état de santé. Le recourant estime ainsi que la transmission des relevés de ses cartes de crédit porterait atteinte à son droit à la vie privée et que ces documents seraient, de plus, inutiles pour déterminer son imposition en France. Il se réfère notamment à des paiements effectués à des pharmacies, à un hôpital ou à un laboratoire qui apparaissent sur ses relevés de cartes bancaires.

6.3.2 Afin de limiter au maximum l'atteinte à la sphère privée des personnes concernées, l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR prévoit que seuls les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la

législation fiscale interne de l'un des Etats contractants, notamment, seront échangés (cf. consid. 5.3.4 supra). En l'espèce, comme relevé plus haut, le TAF considère comme établi que les renseignements devant être transmis, en particulier les relevés des cartes de crédit du recourant, sont conformes à l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 6.1.7 supra).

6.3.3 Pour le surplus, en vertu d'une jurisprudence claire et constante, même si l'art. 8 CEDH devait s'appliquer dans la présente cause, il ne ferait pas obstacle à l'octroi de l'assistance, dans la mesure où les conditions d'une ingérence dans le droit au respect de la vie privée sont respectées (cf. arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme [ci-après : Cour EDH] *G.S.B. contre Suisse* n° 28601/11 du 22 décembre 2015). De l'appréciation du Tribunal, la présente constellation est comparable à celle déjà tranchée par la Cour EDH. En outre, il n'est pas possible de déterminer sur la base des seuls paiements effectués aux pharmacies, à un hôpital ou à un laboratoire, tels que mis en avant par le recourant, la nature et l'objet ou encore le bénéficiaire des prestations effectuées. Dans la mesure où ces justificatifs de paiement constituent des informations purement financières, il ne peut s'agir de données intimes méritant une protection accrue (cf. arrêt de la Cour EDH susmentionné, § 93 ; arrêt du TAF A-2424/2022 du 10 mars 2023 consid. 4.3.3).

6.3.4 En conséquence, le grief du recourant relatif à une atteinte à la sphère privée doit être rejeté.

7.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que les décisions litigieuses satisfont aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Les recours s'avèrent dès lors mal fondés et doivent par conséquent être rejetés.

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 7'500 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais totale de 20'000 francs déjà versée.

9.

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

10.

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Les recours sont rejetés.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 7'500 francs (sept mille cinq cents francs), sont mis à la charge du recourant. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais totale d'un montant de 20'000 francs (vingt mille francs), déjà versée. Le solde de 12'500 francs (douze mille cinq cents francs), sera restitué au recourant, une fois le présent arrêt entré en force.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Renaud Rini

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 :

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...), (...), (...), (...); acte judiciaire)