



Cour I
A-4136/2022

Arrêt du 24 mai 2023

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Iris Widmer, Keita Mutombo, juges,
Natacha Bossel, greffière.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Luis Arias,
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 En date du (...) 2021, le service français d'échange d'informations en matière fiscale (la Direction générale des finances publiques, ci-après : la DGFIP, l'autorité requérante ou l'autorité fiscale française) a adressé une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est 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 (RS 0.672.934.91 ; ci-après : CDI CH-FR).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale française a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de A. _____ en ce qui concerne l'impôt sur le revenu pour la période du (...) 2016 au (...) 2019 et l'impôt de solidarité sur la fortune pour la période du (...) 2016 au (...) 2017. Alors que A. _____ a déclaré avoir été domicilié fiscalement en Suisse depuis 2016 à (...), dans le canton de (...), l'autorité requérante relève que lorsqu'il se rend en Suisse, il demeurerait, contrairement à ses dires, à (...), dans le canton de (...). En outre, il ressort des éléments en possession de l'autorité requérante que l'intéressé disposait, au titre des années 2016 à 2019, d'un foyer d'habitation en France dans le département du (...), dans lequel il a effectué de nombreux travaux. Il serait par ailleurs propriétaire d'un second bien immobilier à (...). L'autorité requérante expose encore que A. _____ exerçait, durant la période sous contrôle, une grande partie de son activité professionnelle en France et y entretenait la plupart de ses relations sociales. En substance, la DGFIP expose que la (...) de A. _____, dont il est (...) dans les faits, (...) ainsi que la (...) du prénommé résideraient tous en France. L'autorité requérante relève encore que d'après ses investigations, A. _____ passe la majeure partie de son temps en France. Sur le plan professionnel, il participe notamment à la direction de la société française B. _____, dont il est le président. Dans ces circonstances, l'autorité fiscale française considère que l'intéressé a son domicile fiscal en France au regard de la législation française. Interrogé par l'autorité fiscale française sur sa situation en Suisse, A. _____ a uniquement produit son permis B.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de A. _____ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en France, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

1. A. _____ est-il connu des autorités fiscales suisses ? Dans l'affirmative, veuillez communiquer la ou les adresses où le contribuable est enregistré.

a) Veuillez indiquer quelle est la surface de son logement ? S'agit-il d'une maison ou d'un appartement ?

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

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

2. A. _____, acquitte-t-il des impôts en Suisse ? Dans l'affirmative, veuillez indiquer depuis quelle date ?

a) Veuillez indiquer le régime fiscal en application duquel A. _____ est imposé (impôt sur le revenu, taxe d'habitation, taxe de services communaux...) ?

b) Veuillez indiquer quelles sont ses activités économiques principales ? A. _____ a-t-il perçu des salaires ou tout autre revenu en Suisse ? Dans l'affirmative, veuillez nous indiquer le montant de ces revenus et leurs modalités d'imposition (taux et montant des impôts dus et payés).

Veuillez nous communiquer les déclarations et avis d'imposition.

3. Le contribuable exerce-t-il d'autres 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 A. _____, sur les années 2016 à 2019 (déclarations, avis d'impositions, pièces justificatives, dégrèvements demandés et ou obtenus, formulaires d'impositions ...).

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

(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) [l'autorité requérante] 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 Par échange de courriels du 25 novembre 2021, l'AFC a requis et obtenu du Secrétariat d'Etat aux migrations (ci-après : SEM) l'adresse postale de A._____.

B.b Par deux ordonnances de production du 29 novembre 2021, l'AFC a demandé à l'Office fédéral chargé du droit du registre foncier et du droit foncier (ci-après : l'OFRF), respectivement à l'Administration fiscale du canton de (...) de produire les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative.

B.c Par courriel du 30 novembre 2021, l'OFRF a transmis aux Autorités cantonales de surveillance en matière de registre foncier l'ordonnance de production du 29 novembre 2021 de l'AFC et les a priées de bien vouloir examiner la demande de l'AFC.

B.d Par courriers respectifs du 30 novembre et des 13 et 15 décembre 2021, l'Office du registre foncier du canton de (...), l'Administration fiscale du canton de (...) et l'OFRF ont transmis à l'AFC les renseignements demandés.

B.e Par échange de courriels des 24 et 25 mars 2022, l'autorité inférieure a requis la commune de (...) de fournir divers renseignements relatifs au logement que loue A._____ dans dite commune. Cette dernière a redirigé l'AFC vers l'Office du registre foncier du canton de (...).

B.f Par courriel du 31 mars 2022, l'AFC a demandé à l'Office du registre foncier du canton de (...) de fournir les renseignements recherchés relatifs au logement de A._____ dans la commune de (...), lesquels ont été transmis par courriels des 1^{er} et 4 avril 2022.

B.g Par ordonnance de production du 8 avril 2022, l'AFC a demandé à la société C._____ de produire les documents et renseignements requis par la France, lesquels lui ont été transmis par courriel du 11 avril 2022.

B.h Suite à un entretien téléphonique du 2 mai 2022 avec l'AFC, Maître Luis Arias (ci-après : le mandataire) a annoncé à cette dernière avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne concernée, à savoir A._____, dans le cadre de la présente procédure.

C.

C.a Par courrier du 4 juillet 2022, l'AFC a indiqué à A. _____ les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française accompagnées des documents utiles et a informé ce dernier du fait qu'il pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.b Par courrier du 14 juillet 2022, le mandataire a transmis à l'autorité inférieure ses observations en s'opposant, au nom de son mandant, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale française.

D.

Par décision finale du 19 août 2022, notifiée à A. _____ par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements demandés par l'autorité fiscale française.

E.

E.a Par acte du 16 septembre 2022, A. _____ (ci-après : le recourant), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 19 août 2022. Le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, à la forme, à la recevabilité de son recours ; principalement, à l'annulation et la mise à néant de la décision querellée, et, cela fait, à ce que l'assistance administrative requise le (...) 2021 soit refusée. Subsidiairement, le recourant a conclu au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision et à ce qu'il soit acheminé à prouver par toutes les voies de droit utiles les faits qu'il allègue dans son recours.

E.b Dans sa réponse du 10 novembre 2022, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

F.

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 re-

cours 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). Déposée le (...) 2021, 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).

1.3 Le recours déposé répond 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. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

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 Le recours a 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 l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

1.6 Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le 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 ;

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 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

2.3 En l'espèce, le recourant estime que les critères de rattachement fiscal invoqués par l'autorité requérante dans sa demande du (...) 2021 ne permettent pas de fonder une résidence fiscale du recourant en France. A cet égard, la demande litigieuse serait dépourvue de tout fondement et aurait de toute évidence été présentée à des fins de recherche de preuves en violation de l'art. 7 al. 1 let. a LAAF et du principe de proportionnalité prévu à l'art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101). La transmission de la documentation porterait de surcroît atteinte à la vie privée du recourant (art. 13 Cst.).

2.4 Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable ratione temporis à la demande d'assistance administrative et la forme de celle-ci (consid. 3 infra). Il présentera ensuite les différents principes qui gouvernent l'assistance administrative (consid. 4 infra), avant de passer à l'examen des griefs du recourant relatifs à sa résidence fiscale en lien avec le principe de proportionnalité (consid. 5 infra) et à la prétendue violation de l'art. 13 Cst. (consid. 6 infra).

3.

3.1

3.1.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE 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 ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683), qui s'applique aux demandes

d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 11 al. 3 de l'Avenant du 27 août 2009).

3.1.2 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2016 au (...) 2017 en ce qui concerne l'impôt de solidarité sur la fortune et du (...) 2016 au (...) 2019 en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables.

3.2

3.2.1 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 ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés 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).

3.2.2 En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle 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 ; 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

3.2.3 En l'espèce, pour ce qui est de la forme de la demande, il faut considérer qu'elle est conforme aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, dès lors que la requête mentionne le nom de la personne concernée, les impôts en cause, les périodes visées, le but de la demande et qu'elle contient une description des renseignements demandés. Dans la mesure où la requête d'assistance administrative du (...) 2021 contient tous les éléments requis, elle est présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves.

4.

4.1

4.1.1 Le principe de la bonne foi s'applique (art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double imposition (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (« sofort entkräftet ») en raison de fautes, lacunes ou contradictions manifestes (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4.1 et la jurisprudence citée).

4.1.2 La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 218 consid. 3.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et les réf. citées).

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

4.2

4.2.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3, non publié aux ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit Administratif et de droit Fiscal [RDAF] 2017 II 336, 363). La condition de la vraisemblable pertinence – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant

permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). Lorsque l'Etat requérant expose avoir mis en lumière un fait qui lui permet de soupçonner que l'un de ses contribuables pourrait avoir soustrait des revenus imposables par l'intermédiaire d'un compte bancaire ouvert en Suisse, on ne voit pas qu'un lien de pertinence vraisemblable ferait défaut entre cet état de fait et la demande d'assistance administrative qui en découle et qui porterait sur plusieurs périodes fiscales, ni qu'une telle demande relèverait pour ce motif d'une pêche aux renseignements (arrêts du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.4 ; 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

4.2.2 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; le rôle de l'Etat requis est assez restreint et se borne à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2 ; 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2).

4.3

4.3.1 Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 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. La détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui suppose un examen détaillé de la situation et qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.1 ; 142 II 218 consid. 3.6). 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. 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 (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

4.3.2 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 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 (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). Ainsi, la seule constellation dans laquelle il est admis que la Suisse vérifie le critère de rattachement illimité à l'impôt sur lequel l'Etat requérant se fonde est celle dans laquelle la personne visée est assujétiée à l'impôt de manière illimitée en Suisse. Dans cette situation de double imposition potentielle, la Suisse peut vérifier que le critère de rattachement à l'impôt utilisé par l'Etat requérant correspond à l'un des critères de détermination de la résidence fiscale qui figurent dans la CDI qui lie la Suisse à l'Etat requérant (arrêts du TF 2C_109/2022 du 30 janvier 2023 consid. 4.5.3 ;

2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.6). Enfin, 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).

4.3.3 Aux termes de l'art. 4 par. 1 CDI CH-FR, l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt de cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Une personne physique est ainsi, en principe, résidente de l'Etat dans lequel elle est assujettie de manière illimitée, en vertu de sa législation interne. L'art. 4 par. 2 CDI CH-FR s'applique subséquentement lorsqu'il n'est pas possible de déterminer selon le par. 1 de quel Etat un contribuable est résident. Il peut en effet arriver que l'application du par. 1 conduise à ce qu'une personne soit considérée, selon les droits internes de la France et de la Suisse, comme résidente dans chacun de ces deux Etats. Or, le but de la CDI est précisément d'éviter les doubles impositions. Dans une telle constellation, les critères de l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR s'appliquent en cascade (NATASSIA MARTINEZ, in : Danon/Gutmann/Obersohn/Pistone [éd.], *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, n°58 p. 162). Le premier critère (let. a) est celui du foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites. Selon la let. b, si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résidente de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle. Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résidente de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité (let. c). Finalement, si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord (let. d).

4.4 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. XI 2^{ème} par. du Protocole additionnel ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « fis-

hing expeditions » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Selon la jurisprudence, la notion de pêche aux renseignements présente à la fois un caractère procédural (une demande ne doit pas être formée à des fins exploratoires) et constitue aussi une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'Etat requérant d'obtenir des renseignements qui n'auraient pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1 à 9.1.3). Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (parmi d'autres : arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3).

4.5 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

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

non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6 ; 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5). 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 d'une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4).

4.7 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'autorité inférieure dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (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 et les réf. citées).

5.

5.1 Le requérant allègue d'abord qu'il n'était pas résident fiscal français durant la période sous contrôle. Il aurait résidé en Suisse, où le centre de ses intérêts, tant professionnels que privés, se trouveraient. Il estime que les critères de rattachement invoqués par la DGFIP dans sa demande d'assistance administrative ne permettent pas de fonder une résidence fiscale en France, notamment au vu des pièces produites à l'appui de ses arguments. A ce titre, la demande litigieuse s'apparenterait à une « fishing expedition ».

5.2 La Cour de céans rappelle tout d'abord qu'en présence d'un conflit de résidence avec la Suisse dans le cadre de l'examen d'une requête d'assistance administrative, elle devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile, à savoir en l'espèce l'art. 4 CDI CH-FR (consid. 4.3.2 supra).

5.3 En l'espèce, le Tribunal constate que l'autorité fiscale française a fait valoir des critères d'assujettissement prévus par l'art. 4 CDI CH-FR, à savoir principalement celui du foyer d'habitation permanent. En effet, dans sa

demande, l'autorité requérante mentionne que, bien que le recourant a déclaré avoir été domicilié en Suisse durant la période sous contrôle, il ressort des éléments à sa disposition que ce dernier était fiscalement domicilié en France durant les années 2016 à 2019, où il possédait deux logements. En substance, la DGFIP mentionne que les centres d'intérêts du recourant, tant familiaux qu'amicaux, se situent en France. A ce propos, l'autorité fiscale française relève que la (...) du recourant, de laquelle il est (...), et (...) vivent en France. La DGFIP relève encore que la compagne actuelle du recourant est également résidente française. En outre, sur le plan professionnel, le recourant participerait dans les faits à la direction de la société française B._____, dont il est le président. Enfin, l'autorité requérante souligne que d'après ses investigations, le recourant passe la majorité de son temps en France et qu'une grande partie de son activité professionnelle y est ainsi réalisée.

5.4 Les critères de rattachement invoqués par l'autorité requérante sont clairement exposés et plausibles. La vente de l'un des appartements du recourant en 2021 ne permet pas d'exclure son foyer d'habitation en France durant la période concernée. En effet, la vente du bien immobilier en question est postérieure aux années fiscales visées, à savoir 2016 à 2019. Ce dernier possédait de surcroît un second logement en France. S'agissant de l'attestation délivrée par D._____ (...) en date du (...) 2022 et selon laquelle l'activité salariée du recourant au sein de la société B._____ a pris fin le (...) 2015, elle ne sert pas non plus la cause du recourant dans la mesure où ce dernier est resté président et l'actionnaire majoritaire de la société française (bordereau du recourant, pièce 34). Aussi, le fait que le recourant est (...) de sa (...) depuis plus de quinze ans – ce qui est au demeurant exposé dans la demande française – et que (...), qu'il ne verrait qu'épisodiquement, ne dépendent plus de lui, ne sont pas des éléments contradictoires avec un domicile éventuel en France ; les arguments avancés par la DGFIP sont déjà suffisants (consid. 5.3 supra). En outre, la question de savoir s'ils entrent en concurrence avec un critère d'assujettissement en Suisse, pays dans lequel le recourant affirme avoir été domicilié durant la période sous investigation, n'a pas à être examinée par le Tribunal dans le cadre de la présente procédure. Le fait que le recourant aurait été résident fiscal suisse n'empêche pas l'octroi de l'assistance administrative, dès lors que la France a fait valoir des critères de rattachement crédibles. Cela étant, il reviendra au recourant de développer ses arguments par-devant l'autorité fiscale française compétente (consid. 4.3.1 supra).

5.5 Le Tribunal retient encore que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements. En effet, l'autorité requérante expose les raisons qui la mènent à tenir le recourant pour un résident fiscal français au regard des années 2016 à 2019. Quand bien même la DGFIP considère que le recourant avait son foyer d'habitation en France, ce dernier déclare avoir résidé en Suisse durant toute la période visée. A ce propos, il sied de relever qu'il a uniquement produit à l'autorité fiscale française son autorisation de séjour (permis B). En vue d'obtenir de plus amples renseignements sur la situation du recourant en Suisse, l'autorité fiscale française sollicite des informations en lien avec les logements du recourant en Suisse, avec ses taxations et avec les éventuelles autres activités économiques qu'il y exercerait. La précision de l'état de fait décrit par l'autorité requérante à l'appui de sa demande et les liens manifestes que les éléments avancés présentent avec les informations recherchées permettent d'exclure tout caractère de pêche aux renseignements à la requête française.

6.

6.1 Le recourant invoque encore le droit de toute personne au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile, de sa correspondance et des relations qu'elle établit par la poste et les télécommunications (art. 13 al. 1 Cst.). Il relève encore que toute personne a le droit d'être protégée contre l'emploi abusif des données qui la concernent (art. 13 al. 2 Cst.). Le recourant n'expose en revanche pas en quoi il pourrait se prévaloir de cette disposition dans le cas d'espèce.

6.2 Il ressort du cadre légal en vigueur, en particulier de la LAAF, que sous réserve de remplir les conditions de l'assistance administrative, le transfert des renseignements relatifs au recourant doit être reconnu comme conforme au droit. A cet égard, la LAAF peut être considérée comme une lex specialis d'autres dispositions régissant la sphère privée à titre plus général (arrêt du TAF A-3736/2019 du 7 mars 2022 consid. 4.22). Comme expliqué ci-dessus (consid. 5.4 et 5.5 supra), les informations dont la transmission est envisagée remplissent les conditions de la pertinence vraisemblable et de la proportionnalité. Par ailleurs, le recourant n'amène aucun élément qui permettrait de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. Il en découle que la transmission des informations relatives au recourant doit être considérée comme licite. Partant, en application du principe de la lex specialis derogat legi generali, le Tribunal ne retient pas que la procédure d'assistance administrative est, dans le cas présent, incompatible avec le principe général de la protection de la sphère privée tel qu'exprimé à l'art. 13 Cst.

6.3 En outre, il sied de rappeler, à l'instar de l'autorité inférieure, que le recourant ne fait pas valoir de circonstances concrètes qui seraient susceptibles de démontrer une quelconque violation de l'art. 13 Cst.

6.4 Il découle de ce qui précède que le grief du recourant en lien avec la violation de l'art. 13 Cst. est rejeté.

7.

Enfin, le Tribunal ne voit pas de motifs – et le recourant n'en soulève aucun – qui permettraient de remettre en doute le respect des principes de bonne foi et de subsidiarité (consid. 4.1 et 4.6 supra), l'autorité requérante ayant indiqué dans sa demande du (...) 2021 qu'elle avait épuisé toutes les sources possibles pour obtenir ces informations sans y aboutir. Au vu des explications fournis par la DGFIP à l'appui de sa demande d'assistance administrative, les renseignements requis s'avèrent vraisemblablement pertinents (consid. 4.2 supra). 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 (consid. 4.7 supra), et le recourant ne le prétend pas non plus. Aucun élément ne permet non plus de douter du respect par l'autorité fiscale française du principe de spécialité (consid. 4.5 supra), dans la mesure où l'autorité fiscale française s'est expressément engagée, dans sa demande d'assistance administrative, à traiter les informations obtenues de manière confidentielle conformément à la CDI CH-FR (cf. Faits, let. A.c supra).

8.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

9.

Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (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 de 5'000 francs déjà versée.

10.

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).

11.

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.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge du recourant. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

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 :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Natacha Bossel

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)