



Arrêt du 18 octobre 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Annie Rochat Pauchard, juges,
Natacha Bossel, greffière.

Parties

A. _____,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a 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, datée du (...) 2020, 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 (CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale française a notamment indiqué que Monsieur A. _____ faisait l'objet d'un contrôle en matière d'impôt sur le revenu pour la période du (...) 2016 au (...) 2018. Alors que ce dernier a déclaré avoir été domicilié fiscalement en Suisse durant la période sous contrôle, l'autorité requérante indique qu'il ressort des éléments à sa disposition que le recourant était fiscalement domicilié en France. A. _____ détiendrait un compte auprès de la B. _____. Or, l'autorité requérante indique que ce compte n'a fait l'objet d'aucune déclaration.

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 en lien avec le compte n(...) (IBAN [...]) détenu auprès de B. _____ :

(a) Veuillez communiquer :

Les états de fortune au (...) des années 2016 à 2018.

Les relevés sur la période du (...) 2016 au (...) 2018, 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).

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

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

- (b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration.
- (c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b).

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 ordonnance de production du 16 avril 2020, l'AFC a demandé à B. _____, dans un délai de 10 jours, de produire des documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative.

B.b Par courrier du 24 avril 2020, B. _____ a fourni à l'AFC une partie des informations requises.

B.c Par ordonnance de production complémentaire du 17 juin 2020, l'AFC a demandé à B. _____ de lui communiquer les informations manquantes.

B.d Par courrier du 22 juin 2020, B. _____ a fourni à l'AFC les informations restantes.

C.

C.a Par courrier du 16 juillet 2020 adressé à Monsieur A. _____, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française, accompagnées des documents utiles, et a informé l'intéressé du fait qu'il pouvait, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.b Aucune prise de position n'est parvenue à l'AFC dans le délai imparti.

D.

D.a Par décision finale du 9 septembre 2020 adressée à Monsieur A. _____, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par B. _____.

D.b Par acte du 12 octobre 2020, Monsieur A. _____ (ci-après : le recourant), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, Maître Frédéric Hainard, 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 9 septembre 2020. Par ce recours, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, à titre préalable, à la recevabilité de l'acte ; principalement à l'annulation de la décision finale du 9 septembre 2020 et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision tendant au refus de l'assistance administrative.

D.c Par courrier du 5 novembre 2020, Maître Frédéric Hainard a remis au Tribunal des pièces complémentaires à son recours du 12 octobre 2020.

D.d Dans sa réponse du 24 novembre 2020, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

D.e Par courrier du 1^{er} décembre 2020 adressé au TAF, Maître Frédéric Hainard a requis l'accès complet au dossier, lequel a été accordé par courrier du 8 décembre 2020.

D.f Par courrier du 25 mars 2021, Maître Frédéric Hainard a remis au Tribunal des pièces complémentaires à son recours du 12 octobre 2020.

D.g Par courrier du 12 avril 2021 adressé au Tribunal, l'AFC s'est déterminée sur l'écriture du 25 mars 2021, et a maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 24 novembre 2020.

D.h Par courrier du 20 mai 2021, Maître Frédéric Hainard a remis au Tribunal des pièces complémentaires à son recours du 12 octobre 2020.

D.i Par courrier du 24 juin 2021, l'AFC s'est déterminée sur l'écriture du 20 mai 2021 et a maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 24 novembre 2020.

D.j Par courrier du 2 juin 2021, Maître Frédéric Hainard a informé le Tribunal qu'il ne représentait plus les intérêts du recourant.

D.k Par courrier du 5 juillet 2021, le recourant a remis au Tribunal des observations spontanées.

E.

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). Déposée le (...)2020, 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, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, 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 se plaint que l'AFC aurait violé son droit d'être entendu avant de rendre sa décision finale du 9 septembre 2020 ; que la décision susmentionnée serait arbitraire ; que, dans la mesure où il n'aurait pas été domicilié fiscalement en France pendant la période concernée et que l'autorité requérante n'aurait pas prouvé à satisfaction qu'un critère d'assujettissement serait rempli, la demande d'assistance violerait le principe de l'interdiction de la pêche aux renseignements ; et que la description des faits sur lesquels se base la requête de l'autorité requérante serait fautive et lacunaire, dans la mesure où il ferait l'objet d'une procédure d'examen contradictoire par-devant la DGFIP.

Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 *infra*) ainsi que la forme de la demande (consid. 4 *infra*). Il passera ensuite à l'examen des griefs relatifs à la violation du droit d'être entendu et de l'interdiction de l'arbitraire (consid. 5 *infra*). Le Tribunal examinera ensuite la violation alléguée du principe de l'interdiction de la pêche aux informations en lien avec la résidence fiscale du recourant (consid. 6 *infra*). Finalement,

le principe de subsidiarité, en lien avec le principe de la bonne foi, sera abordé (consid. 7 *infra*).

3.

3.1 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, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent à la présente demande, qui porte sur la période fiscale du (...) 2016 au (...) 2018 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 ; A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

3.2 L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du (...) 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; cf. arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1).

3.3 Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195, FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connues de l'Etat requérant (arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). La question de savoir si cet Accord s'applique ici peut toutefois demeurer ouverte, puisque les modifications apportées à l'Accord concernent des points qui n'ont pas de lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce, ni

d'incidence sur le sort du recours (cf. arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié in : ATF 143 II 202 ; pour ces développements, cf. ég. arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.2).

4.

4.1 La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête; (b) la période visée; (c) une description des renseignements demandés; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations ; cf. arrêts du TAF A-3411/2018 du 10 mars 2020 consid. 3.2 ; A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 ; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2). La condition de la pertinence vraisemblable est en principe présumée remplie si la demande contient toutes les informations requises par la convention (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

4.2 En l'espèce, la requête d'assistance administrative du (...) 2020 contient tous les éléments conformément au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, ce qui n'est pas contesté par le recourant, de sorte que la pertinence vraisemblable est en principe présumée remplie.

5.

5.1 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 (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 ; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

5.2 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment ; de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision ; d'avoir accès au dossier ; de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à

leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 ; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1).

5.3 En matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 ; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; CHARLOTTE SCHODER, *Praxiskommentar StAhiG*, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

5.4 D'après la jurisprudence, une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle contredit d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. S'agissant de l'appréciation des preuves et des constatations de fait, il y a arbitraire lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (cf. ATF 135 V 2 consid. 1.3 ; 134 I 140 consid. 5.4 ; arrêt du TF 2C_629/2010 du 15 novembre 2010 consid. 1.4). Une constatation de fait est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle se trouve clairement en contradiction avec la situation réelle, qu'elle repose sur une erreur manifeste ou qu'elle est dénuée de toute justification objective (cf. ATF 133 III 393 consid. 7.1 et la jurisprudence citée). En outre, pour que la décision critiquée soit annulée, il ne suffit pas qu'elle se fonde sur une motivation insoutenable, il faut encore qu'elle soit arbitraire dans son résultat (cf. ATF

134 | 263 consid. 3.1 et la jurisprudence citée; arrêt du TF 2C_860/2008 du 20 novembre 2009 consid. 5.4).

5.5 En l'espèce, le recourant reproche à l'AFC d'avoir violé son droit d'être entendu avant de rendre sa décision du 9 septembre 2020. En substance, il allègue que l'AFC lui aurait imparti un délai de 10 jours le 31 juillet 2020 pour prendre position sur les informations que celle-ci entendait transmettre à la DGFIP, délai qui ne lui aurait pas permis de récupérer son dossier fiscal auprès de son mandataire français. Il reproche également à l'autorité inférieure de ne pas avoir tenu compte de sa requête de prolongation de délai du 20 juillet 2020, par laquelle il informait l'AFC que son courrier ne serait pas relevé du 25 juillet au 8 août 2020 en raison d'un séjour de convalescence en (...). Se voyant notifier les informations que l'AFC prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française le 31 juillet 2020, le recourant n'aurait pas disposé d'un délai raisonnable pour remettre ses observations. Finalement, le recourant reproche à l'AFC d'avoir rendu sa décision finale de manière prématurée, dans la mesure où des procédures fiscales seraient pendantes auprès des autorités du canton de (...) et de (...) en lien avec son assujettissement pour les années 2016, 2017 et 2018. Pour les mêmes raisons que celles exposées, le recourant estime que la décision contrevient au principe de l'interdiction de l'arbitraire.

5.6 Le Tribunal constate que les griefs du recourant ne concernent pas la présente procédure. En effet, la DGFIP a adressé à l'AFC deux demandes d'assistance administrative spécifiques, la première datant du 2 avril 2020 et la seconde du (...) 2020. Chacune de ses demandes a fait l'objet d'une procédure distincte par-devant l'autorité inférieure. Les courriers auxquels fait référence le recourant dans son recours n'ont ainsi pas trait à la présente procédure, si bien qu'il n'y a pas lieu d'examiner les griefs du recourant tels qu'exposés ci-avant.

5.7 Pour le surplus, il y a lieu de relever que l'autorité inférieure a suivi le processus défini par le législateur en matière d'assistance. Le droit d'être entendu est garanti dans un premier temps par le droit d'être informé de la demande d'assistance et, dans un deuxième temps, de pouvoir consulter le dossier et prendre position (cf. consid. 5.3 *supra*). La Cour de céans constate que le recourant a été informé de la procédure d'assistance administrative, conformément à l'art. 14 LAAF, par courriel du 15 juillet 2020 et courrier du 16 juillet 2020. Dans le courrier susmentionné, l'AFC a indiqué au recourant les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante et l'a informé du fait qu'il pouvait, dans un délai de 10 jours,

consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. En outre, l'autorité inférieure a signalé au recourant qu'il pouvait, dans le même délai, requérir l'accès au dossier. Ainsi, il y a lieu de considérer que le recourant a eu l'opportunité de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son égard, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, de prendre connaissance du dossier et de se déterminer à propos des renseignements que l'AFC prévoyait transmettre à l'autorité requérante. Le recourant n'a tout simplement pas fait usage des possibilités qui s'offraient à lui en omettant de déposer des observations. Compte tenu de ces éléments, la Cour de céans ne saurait retenir que le droit d'être entendu du recourant aurait été violé ou que la décision de l'AFC serait arbitraire. Les griefs du recourant s'avèrent mal fondés et il convient de les rejeter.

6.

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

6.2 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à

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

6.3 Une demande d'assistance administrative ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (*interdiction de la pêche aux renseignements* [« *fishing expedition* »] ; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 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. arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et la jurisprudence citée).

6.4 Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Le fait que cette personne soit assujettie à l'impôt de manière illimitée en Suisse ne fait pas obstacle d'emblée à une telle demande (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7). 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 n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 ; 142 II 218 consid. 3.6). 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 à ce contribuable qui conteste être assujetti à

l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments 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 142 II 218 consid. 3.7 ; 145 II 112 consid. 2.2.2).

6.5 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; 145 II 112 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1).

6.6 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 (cf. NATASSIA MARTINEZ, in: Danon/Gutmann/Oberson/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 résident 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 résident 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).

6.7 En l'espèce, le recourant fait valoir que, dans la mesure où il aurait été domicilié fiscalement en Suisse pendant la période concernée, et que l'autorité requérante n'aurait pas prouvé à satisfaction qu'un critère d'assujettissement serait rempli au regard de la loi française, la demande d'assistance violerait le principe de l'interdiction de la pêche aux renseignements (art. 7 let. a LAAF). Pour étayer ses propos, le recourant produit notamment à deux avis de taxation, l'un pour l'année 2016 et le second pour l'année 2017, tous deux émis le (...) 2021 par le Service cantonal des contributions de l'Etat de (...). En outre, le recourant tente d'expliquer sa présence en France pendant la période concernée et de prouver qu'il n'était pas domicilié fiscalement en France par une analyse complète de chaque élément invoqué par l'autorité requérante dans sa demande du (...) 2020.

6.8 La Cour de céans rappelle qu'en présence d'un conflit de résidence dans le cadre de l'examen d'une requête d'assistance administrative, la Suisse 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 l'art. 4 CDI CH-FR (cf. consid. 6.2 *supra*).

6.9 En l'occurrence, le Tribunal considère que l'autorité requérante 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, 2017 et 2018. En substance, la DGFIP mentionne que le recourant a disposé, durant la période sous contrôle, d'une maison à (...), acquise par la C._____, société que le recourant détient à 99% des parts. À cet égard, l'autorité requérante indique être en possession de différents documents officiels dans lesquels l'adresse susmentionnée apparaît comme domicile du recourant. En outre, l'autorité fiscale française indique que le recourant relevait son courrier en France jusqu'en (...) 2019, disposait de plusieurs véhicules immatriculés en

France, a ouvert plusieurs comptes auprès d'établissements bancaires français et était le représentant légal et associé de plusieurs sociétés françaises. Enfin, les investigations de l'autorité requérante ont permis d'établir que le recourant a effectué, durant la période sous contrôle, « *un nombre important d'opérations bancaires et de déplacements en France démontrant une présence régulière, continue et principale en France* ».

Les critères de rattachement invoqués par l'autorité requérante sont clairement exposés et plausibles. 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. Cela étant, il revient au recourant de développer ses arguments par-devant l'autorité fiscale française compétente (cf. consid. 6.2 *supra*).

6.10 Le recourant allègue finalement que l'autorité fiscale française s'adonnerait à une pêche aux informations en sollicitant des renseignements portant sur l'année 2016, dans la mesure où le contrôle fiscal opéré en France ne porterait, selon lui, que sur les années 2017 et 2018.

Il ressort certes des pièces produites par le recourant qu'il fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation fiscale pour les années 2017 et 2018 et qu'il a été convoqué – par courrier du (...) 2020 – à un rendez-vous auprès de la DGFIP afin d'établir sa situation fiscale (cf. pièce 27 du recourant). Le Tribunal constate que la pièce apportée par le recourant ne fait qu'attester de l'existence d'un contrôle fiscal portant sur les années 2017 et 2018, sans permettre d'exclure l'existence d'un contrôle portant sur l'année 2016. Ainsi, aucun élément suffisamment établi et concret ne permet de susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant lorsqu'il indique, dans sa demande d'assistance administrative, procéder à l'examen du recourant pour la période du (...) 2014 au (...) 2016 (cf. consid. 7 *infra* sur la bonne foi).

6.11 La demande ne constitue au surplus par une « *fishing expedition* », compte tenu de sa précision. Il ressort de la requête litigieuse que l'autorité française procède au contrôle fiscal du recourant. L'autorité requérante, qui exprime formellement les obligations déclaratives en matière fiscale revenant au recourant en tant que résident fiscal français, souhaite obtenir des informations quant à ses revenus et sa fortune afin de procéder à sa correcte taxation en France, en lien avec le compte que détient le recourant auprès de la B._____.

6.12 Il découle de ce qui précède que les griefs relatifs au domicile fiscal du recourant et à l'interdiction de la pêche aux renseignements doivent être rejetés.

6.13 Au surplus, le Tribunal ne voit pas de motifs – et le recourant n'en soulève d'ailleurs aucun – qui permettraient de penser que la demande d'assistance ne soit pas vraisemblablement pertinente.

7.

7.1 Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou de manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

7.2 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 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

7.3 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

7.4 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelques explications à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 ; A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8).

7.5 Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2 ; A-5647/2017 du 2 août A-7413/2018 consid. 4.3.3). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 ; A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

7.6 En l'espèce, le recourant avance que la description des faits sur lesquels se base la requête de l'autorité fiscale française serait fautive et lacunaire. Le recourant relève que la demande indique qu'il aurait éludé l'impôt en France, et sous-entend qu'il n'aurait pas collaboré à l'établissement de sa situation fiscale. Cela serait erroné étant donné qu'il n'aurait jamais fait l'objet d'un assujettissement en France pour les années 2016, 2017 et

2018 et qu'il serait justement soumis à une procédure d'examen contradictoire par-devant la DGFIP. A ce propos, le recourant indique avoir requis en novembre 2019 de l'autorité requérante un report de l'examen de sa situation fiscale jusqu'au (...) 2020. Le recourant peine à comprendre pourquoi l'autorité fiscale française a entre-temps déposé une demande d'assistance administrative alors même qu'elle n'aurait jamais fait suite à son courrier de novembre 2019. Ainsi, il aurait souhaité que l'autorité fiscale française s'adresse d'abord à lui dans le cadre de l'examen fiscal dont il fait l'objet en France pour obtenir les renseignements requis. Le grief soulevé par le recourant revient à remettre en cause le principe de subsidiarité en lien avec la bonne foi de l'autorité requérante dans ses déclarations.

7.7 Il sied d'emblée de rappeler qu'il n'est pas nécessaire que l'intégralité des moyens offerts par le droit interne soit épuisée pour qu'une requête d'assistance soit considérée comme admissible : selon le texte clair du ch. XI du Protocole additionnel, seules les sources habituelles de renseignements doivent être épuisées. Or, un moyen ne doit pas être considéré comme habituel lorsqu'il implique un effort excessif ou que les chances de succès d'obtenir les renseignements sont faibles et ce, d'autant plus lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger (cf. consid. 7.5 *supra*). S'adresser directement au contribuable visé ne constitue qu'un moyen parmi d'autres d'essayer d'obtenir les renseignements souhaités. Qui plus est, il s'agit d'un moyen n'offrant aucune garantie de crédibilité, ni d'exhaustivité.

7.8 En l'espèce, il ressort de la demande d'assistance administrative que l'autorité requérante a enquêté en interne pour corroborer les informations en sa possession. Elle indique en outre que : « *Les informations demandées ci-dessous n'ont pu être recueillies auprès de A. _____* » et qu'elle a utilisé « *tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées* ». Il n'y a pas lieu de s'écarter des déclarations de l'autorité requérante qui affirme en substance avoir respecté le principe de subsidiarité.

7.9 En outre, l'autorité fiscale française a indiqué dans sa demande d'assistance du (...) 2020, qu'il ressort de ses investigations que le recourant était fiscalement domicilié en France durant la période sous contrôle, quand bien même celui-ci a déclaré avoir été domicilié en Suisse. Le Tribunal constate que les informations requises concernent un compte que le recourant détient auprès d'une banque ayant son siège en Suisse. De ce fait, l'autorité requérante ne disposait pas d'autres moyens que celui de

l'assistance administrative pour obtenir des renseignements qui lui étaient inconnus et non-accessibles depuis la France afin d'examiner la situation fiscale du recourant. Pour le surplus, et comme soulevé par l'autorité inférieure, il ne revient ni à l'AFC ni à la Cour de céans de contrôler le déroulement d'une procédure interne de l'autorité fiscale française.

7.10 Par conséquent, les indications fournies par la France ne sauraient être mises en doute par la Suisse, faute pour le recourant d'avoir apporté des éléments établis qui prouveraient que l'autorité requérante aurait agi de mauvaise foi. Le grief du recourant est donc rejeté.

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 dans la mesure de sa recevabilité.

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 3000 francs (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF; RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais du même montant déjà versée.

10.

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

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 fixés à 3'000 francs (trois mille francs), sont mis à la charge du recourant. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais de 3'000 francs (trois mille francs) déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

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 :