



Arrêt du 11 septembre 2020

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Raphaël Gani, Daniel Riedo, juges,
John Romand, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Frédéric Neukomm et Maître Virginie De Kerchove,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a Le (...) 2018, la direction générale des finances publiques française (ci-après : autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) une demande d'assistance administrative en matière fiscale (ci-après : demande), sur la base 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 : Convention ou CDI CH-FR). Etaient fournis l'identité de A._____, considéré comme personne concernée dans l'Etat requérant, l'impôt et la période visés, à savoir celui sur le revenu pour les années (...) à (...), de même que le but fiscal dans lequel les renseignements étaient demandés, c'est-à-dire d'obtenir par l'assistance administrative internationale des relevés de comptes financiers afin de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés à l'administration fiscale française. La transmission des informations était requise, comme suit :

Pour les comptes n° (...) détenus à la banque B._____ :

(a) Veuillez communiquer :

1. Les états de fortune au 1^{er} janvier des années (...) à (...).
2. Les relevés sur la période du 01/01/(...) au 31/12/(...), 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 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).

L'état de fait de la demande indiquait les éléments repris ci-après.

L'administration fiscale française procède au contrôle de la situation fiscale personnelle de A._____. [Ce dernier] a déposé, après mise en demeure, des déclarations néantes de revenus en France en se déclarant non résident pour les années (...) à (...), et en invoquant une résidence (...). [Il] n'a produit aucun document justifiant une imposition (...).

Selon les dispositions de la législation fiscale française ([a]rticle 4 B [al. 1] du Code Général des Impôts) une personne est considérée comme ayant son domicile fiscal en France :

- a. lorsqu'elle a en France [son] foyer ou le lieu de son séjour principal ;
- b. ou lorsqu'elle exerce en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elle ne justifie que cette activité y est exercée à titre accessoire ;
- c. ou lorsqu'elle a en France le centre de ses intérêts économiques.

(...) Il résulte des éléments réunis par l'administration fiscale française que A._____ doit être considéré comme ayant sa résidence fiscale en France.

A._____ a créé diverses sociétés afin de dissimuler son activité, de même il utilise de nombreuses sociétés pour ouvrir des comptes bancaires sur lesquels les fonds sont transférés. Les sociétés suivantes ont été identifiées : (...).

A._____ est le bénéficiaire de (...) comptes bancaires ouverts dans les livres de la banque B._____ en Suisse. Ces comptes sont référencés sous les n° (...). Interrogé sur ces comptes dans le cadre du contrôle, A._____ n'a pas répondu à ce jour.

(...)

Malgré une demande formulée par l'administration fiscale française lors du contrôle pour connaître les revenus générés par ce compte ainsi que le montant des avoirs au 1^{er} janvier sur la période vérifiée, le contribuable n'a fourni aucune de ces informations.

(...)

Au cas présent, le contribuable n'a pas usé de sa faculté de produire les relevés des comptes financiers. [Objectif de la demande].

Les renseignements [demandés] sont nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant des impôts élundés.

A.b Au sein de la demande, l'autorité requérante a de plus déclaré (a) que tous les renseignements reçus concernant cette requête resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans la CDI CH-FR, (b) que la demande est conforme à cette convention ainsi qu'à sa législation et à ses pratiques administratives et (c) que les informations pourraient être obtenues en vertu de ses lois et du cours normal de sa pratique dans des circonstances similaires. Enfin, elle a précisé (d) qu'elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, exceptés ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées.

B.

Par ordonnance de production du 10 août 2018, l'AFC a requis la banque B. _____ (ci-après : détentrice des renseignements ou banque) de lui fournir les informations recherchées, pour la période du 1^{er} janvier (...) au 31 décembre (...).

Les 17 et 23 août 2018, la banque a produit les documents demandés, dont les relevés de compte générés durant les années visées dans la relation d'affaires n° (...) (ci-après : n°1) établie au nom de A. _____ (ci-après : personne concernée), comprenant notamment le solde du compte au 1^{er} janvier de chaque année.

C.

Le 6 septembre 2018, l'AFC a adressé au représentant en Suisse de la personne concernée, autorisé à recevoir des notifications, un projet de réponse à l'autorité requérante.

D.

Par envoi du 11 septembre 2018, Maître Frédéric Neukomm et Maître Virginie De Kerchove (ci-après : mandataires) ont justifié par une procuration écrite de leurs pouvoirs à titre de représentants de la personne concernée, et communiqué l'opposition de leur mandat à la transmission d'informations.

Le 19 du même mois, l'AFC leur a donné accès au dossier, après qu'ils en ont fait la demande une semaine auparavant.

E.

Par décision finale datée du 17 octobre 2018, notifiée aux mandataires, l'AFC a prévu :

1. d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative concernant [la personne concernée], [date de naissance], [adresse en France].
2. de transmettre aux autorités compétentes françaises les informations demandées, reçues de [la détentrice des renseignements], [la banque], comme suit :

Pour les comptes [n° 1].(...) et [n° 1].(...) :

[Question a), chiffres 1 et 2, de la demande]

Veillez trouver ci-joint les relevés de compte de la relation bancaire [n° 1] du 1^{er} janvier (...) au 31 décembre (...) comprenant le solde des comptes au 1^{er} janvier de chaque année (annexe 1).

[Q. a) ch. 3 dem.]

Veillez trouver ci-joint la copie du formulaire A de la relation bancaire [n° 1] (annexe 2).

[Q. a) ch. 4 dem.]

La relation bancaire [n° 1] n'a pas été clôturée durant la période concernée.

[Q. b) dem.]

[La personne concernée] n'a pas été titulaire, ayant droit économique ou procuré d'autres comptes, dépôts-titres, compte[s] métal, dépôts fiduciaires ou autre[s] avoirs auprès de la [banque].

[Q. c) dem.]

Veillez vous référer à la réponse [à la question] b) ci-dessus.
[...]

F.

Par mémoire du 19 novembre 2018, la personne concernée, donc A. _____ (ci-après : recourant), a déposé un recours auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : Tribunal ou TAF).

Il conclut "préalablement" à l'annulation de la décision finale du 17 octobre 2018. A titre principal, il requiert la réforme de cet acte et que soit ordonné la non-entrée en matière sur la demande. De plus, l'AFC doit être condamnée au versement des frais et dépens de la procédure, comprenant une indemnité pour les frais de représentation.

Evoquant la portée des principes de la pertinence vraisemblable, de subsidiarité, de la bonne foi et de spécialité, le recourant fait valoir à l'appui de son recours que les éléments que l'Etat requérant a retenus pour fonder son domicile fiscal en France ne seraient pas suffisants. En outre, les renseignements demandés, à savoir les informations relatives aux comptes bancaires qu'il détiendrait, ne permettraient pas de consolider la position de l'Etat requérant quant à sa résidence fiscale et ne serviraient en fin de compte qu'à estimer la valeur du patrimoine éventuellement imposable en France, et ce uniquement afin d'évaluer l'opportunité de la procédure en question. En agissant de la sorte, l'Etat requérant détournerait par conséquent les clauses d'échange de renseignements de leur sens et de leur but en ce sens que les informations requises seraient utilisées dans un autre but que celui prétendument allégué.

G.

Par réponse du 27 décembre 2018, l'AFC a sollicité le rejet du recours, sous suite de frais et dépens.

Les autres faits et arguments seront repris ci-après dans la mesure utile à la résolution du litige.

Droit :**1.**

1.1 En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF, les 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 les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, sont du ressort du TAF. La présente affaire, portant sur un recours dirigé contre une décision finale d'une unité de l'administration fédérale, est de la compétence du Tribunal. Pour autant que ni la LTAF, ni la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1) n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 LAAF ; art. 19 al. 5 LAAF).

L'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, dans le droit national, 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 (...) 2018, la demande entre dans le champ d'application de la LAAF (voir art. 24 LAAF a contrario).

1.2 Le recours a au surplus été formé en temps utile (art. 50 al. 1 PA), selon les exigences de contenu et de forme prescrites à l'art. 52 PA, par une personne qui possède manifestement la qualité pour recourir (cf. art. 14 al. 1 et 19 al. 2 LAAF), si bien qu'il convient d'entrer en matière.

1.3

1.3.1 Le requérant 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 (art. 49 PA).

1.3.2 Le Tribunal dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (voir la disposition précitée et l'art. 62

al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). Il s'en tient néanmoins en général aux griefs soulevés et n'examine les autres points de droit que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

1.3.3 Le Tribunal administratif fédéral n'a pas à trancher des questions abstraites, comme le Tribunal fédéral du reste (cf. arrêt du TF 2C_565/2013 du 6 décembre 2013 consid. 4.3.2), mais doit uniquement se prononcer sur les aspects de la décision entreprise qui exercent une incidence concrète pour les parties (ATF 142 II 161 consid. 3).

2.

2.1 L'assistance administrative avec la France est actuellement régie par l'art. 28 CDI CH-FR – largement calqué sur le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : MC OCDE ; version abrégée [la dernière version disponible date de 2017], < <https://doi.org/10.1787/20745427> >, consulté le 31.8.2020 ; ATF 142 II 69 consid. 2) –, et par le ch. XI du Protocole additionnel de la Convention (publié à l'instar de celle-ci au RS 0.672.934.91, ci-après : Protocole additionnel).

Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, entré en vigueur le 4 novembre 2010 (RO 2010 5683, ci-après : Avenant de 2009), et pour le ch. XI précité également de l'Accord du 25 juin 2014 modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195, ci-après : Accord de 2014), s'appliquent à la demande, laquelle, déposée le (...) 2018, concerne au plus loin l'année (...) (cf. art. 11 ch. 3 de l'Avenant de 2009, 2 par. 2 et 3 de l'Accord de 2014).

2.2 La LAAF règle, sur le plan interne, l'exécution de l'assistance administrative internationale en matière fiscale d'échange de renseignements sur demande et concrétise ainsi la mise en œuvre en Suisse de l'art. 28 CDI CH-FR et du ch. XI du Protocole additionnel (ATF 143 II 224 consid. 6.1, cf. également ATF 143 II 628 consid. 4.3).

3.

3.1 Le principe de la bonne foi, ancré notamment à l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111, ci-après : CV), s'applique en tant que principe de droit international public (voir

ATF 144 II 206 consid. 4.4) et implique en particulier que tout traité en vigueur lie les parties, doit être exécuté par elles de bonne foi et doit être interprété de même suivant le sens ordinaire à attribuer à ses termes dans leur contexte et à la lumière de son objet ainsi que de son but (cf. art. 31 al. 1 CV). En tant que les règles d'interprétation de la CV codifient le droit international coutumier, elles s'appliquent aussi aux Etats non parties à cette convention, ce qui est le cas de la France qui n'a pas adhéré à la CV (arrêts du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 3, A-1560/2018 du 8 août 2018 consid. 5 et les réf. cit.).

Ce principe a en outre comme effet qu'un Etat est présumé agir de bonne foi (ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3 et 142 II 161 consid. 2.1.3). La portée du principe de présomption de bonne foi de l'Etat requérant a été précisée dans le contexte de l'assistance administrative (voir jurisprudence précitée). Cette présomption signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance ; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2016 consid. 5.5). Elle ne s'oppose cependant pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé par l'Etat requis en cas de doute sérieux sur les indications fournies par l'Etat requérant (voir ATF 143 II 202 consid. 8.7.1). Il appartient à l'Etat requis d'établir s'il est ou non en présence d'éléments suffisamment établis et concrets pour considérer que la présomption de bonne foi est renversée (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.4 ; arrêt du TAF A-4591/2018 précité consid. 3).

3.2 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 (voir arrêt du TF 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2, avec renvoi à l'ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêts précités du TAF A-4591/2018 consid. 3 et A-1560/2018 consid. 5).

3.3 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.

4.1 Du point de vue formel, la requête doit contenir les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, à savoir : l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, une information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification (cf. let. a) ; la période visée par la demande (let. b) ; une description des renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis (let. c) ; le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés (let. d) et, 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, ce qui implique que lorsque l'autorité compétente de l'Etat requérant a, dans le cadre d'une demande de renseignements de nature bancaire, connaissance du nom de l'établissement tenant le compte de la personne, objet du contrôle ou de l'enquête, elle doit le fournir à l'autorité compétente de l'Etat requis (voir let. e).

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des conventions internationales conclues par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions (comp. 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 142 II 161 consid. 2.1.4 ; cf. arrêt du TF 2C_241/2016 précité consid. 5.1 ; pour cette condition, voir infra consid. 4.2).

4.2

4.2.1 Exprimée à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, la condition de la pertinence vraisemblable des informations pour l'application de la Convention ou la législation fiscale interne des Etats contractants est la clé de voûte de l'échange de renseignements (voir autre autres, ATF 144 II 206 consid. 4.2). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (quelques rares arrêts du TF en langue française exigent qu'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 et 2.1.2 ; à ce sujet, arrêts du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 consid. 4.3.1.1 et A-5149/2015 du 29 juin 2016 [décision confirmée par jugement du TF 2C_640/2016 du

18 décembre 2017] consid. 4.7.1). Elle est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité (voir ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-4591/2018 précité consid. 4.2.1).

4.2.2 L'Etat requis se borne ainsi à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. 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 ainsi qu'en particulier 142 II 161 consid. 2.1.1 et les réf. ; voir arrêts du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1, 2C_241/2016 précité consid. 5.2).

4.2.3 En application de ce qui précède, une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les informations qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, lequel fixe que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, qu'elle doit extraire ou rendre anonymes (voir arrêt du TF 2C_764/2018 précité consid. 5.1 ; arrêts du TAF A-4591/2018 précité consid. 4.2.3, A-7136/2017 du 1^{er} mai 2019 consid. 4.1.2).

4.3 La procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée, de sorte qu'un point qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit être tranché, le cas échéant, par ses autorités et juridictions fiscales (voir entre autres, les arrêts du TAF A-4591/2018 précité consid. 4.2.2 et A-733/2017 du 18 octobre 2018 [le TF a refusé d'entrer en matière sur le recours formé contre cette décision, par jugement 2C_975/2018 du 7 novembre 2018] consid. 3.6.4 et les réf.).

4.4

4.4.1 La notion de pertinence vraisemblable relativement à la résidence fiscale a déjà été abordée par la jurisprudence (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 [contribuable imposé d'après la dépense en Suisse], 142 II 218 consid. 3.6 et 3.7 [contribuables alléguant être résidents fiscaux d'un Etat tiers], 142 II 161 consid. 2.2.2 [contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée en Suisse] ; toujours en rapport avec la CDI CH-FR, voir également arrêts du TF 2C_723/2017 du 5 septembre 2017 consid. 3.3, 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.3).

4.4.2 Il appartient au contribuable visé par une demande d'assistance et 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. art. 4 MC OCDE) ou par le recours à la procédure amiable (voir art. 25 MC OCDE). Dans le contexte de la procédure d'assistance administrative, la Suisse n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la compétence formelle pour trancher une telle question (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3.7, 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine).

4.5

4.5.1 La règle de la spécialité est un principe général du droit extraterritorial au caractère de droit international coutumier. Ce principe tend d'une part à la protection de la souveraineté de l'Etat requis, en permettant à ce dernier de définir précisément le cadre de sa collaboration et en maintenant un certain degré de contrôle sur l'utilisation des informations transmises, en tenant compte des spécificités de son propre droit. Il constitue d'autre part une garantie en faveur de la personne concernée (cf. arrêt du TAF A-1560/2018 précité consid. 6.2.2 et les réf.). Dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, le principe de la 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 elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI-FR ; entre autres, l'arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6 et les réf.). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4, 2C_376/2019 du 13 juillet

2020 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3).

Selon l'art. 20 al. 2 LAAF, il est rappelé à l'autorité requérante, à la clôture de la procédure, les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret.

4.5.2 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 la spécialité (arrêt du TAF A-6266/2017 précité consid. 2.6).

4.6

4.6.1 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel ; arrêt du TAF A-733/2017 précité consid. 3.5 et les réf.), lequel a pour but de veiller à ce 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. Contrôler le respect dudit principe consiste ainsi à vérifier que la demande n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêt du TAF 1560/2018 précité consid. 6.1).

4.6.2 A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF 1560/2018 précité consid. 6.3.2 ; sur le principe de la confiance, voir supra consid. 3.1). Si la Suisse conçoit des doutes sérieux quant au respect du principe de la subsidiarité, celui de la confiance ne fait en revanche pas obstacle à la possibilité de demander un éclaircissement sur ce point à l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_904/2015 précité consid. 7.2). Ce n'est que s'il est établi que les déclarations de l'autorité requérante sont fausses que la présomption de bonne foi peut être renversée. De simples hypothèses ou éléments de vraisemblance ne suffisent pas (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 11.1 non publié in ATF 143 II 202).

5.

En l'espèce, le Tribunal examinera d'abord la forme de la demande (consid. 6), avant de porter son examen sur l'exigence matérielle de la pertinence vraisemblable à la lumière des griefs soulevés par le recourant (consid. 7 à 8.3). En parallèle à cette analyse, il sera traité de la bonne foi de l'Etat requérant (consid. 7.3), thème ensuite repris plus bas eu égard aux principes de la spécialité et de la subsidiarité (consid. 9 et 10).

6.

6.1 Il convient d'emblée de constater que l'autorité requérante a fourni, dans la demande, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête en France, à savoir le recourant, la période visée par la requête, soit du 1^{er} janvier (...) au 31 décembre (...), et a décrit les renseignements recherchés. L'objectif fiscal poursuivi, c'est-à-dire d'obtenir par l'assistance administrative des relevés de comptes financiers afin de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés à l'administration fiscale française ainsi que le cas échéant celui des impôts qui auraient été éludés, y figure également. Enfin, l'Etat requérant a fourni le nom de la détentrice supposée des renseignements.

6.2 Les conditions de forme prévues au par. 3 ch. XI du Protocole additionnel sont donc remplies et l'exigence de la pertinence vraisemblable de la demande est présumée respectée (cf. supra consid. 4.1).

7.

7.1 Le recourant estime que la condition de la pertinence vraisemblable fait défaut car la demande part de la prémisse qu'il est résident fiscal français, alors qu'il déclare avoir été domicilié (...) pour les années (...) à (...), puis (...). En outre, les composants retenus par l'autorité requérante, qui seraient "fragmentaires et ponctuels" (recours ch. 48), ne permettraient pas à eux seuls de rattacher le domicile fiscal du recourant en France. Les preuves sur lesquelles ce dernier s'appuie apporteraient en revanche des éléments concrets qui mettraient en doute les allégations de cet Etat.

7.2 A titre liminaire, on relèvera deux points. En premier lieu, la position tenue ici par le recourant sur sa résidence fiscale correspond à celle invoquée lors du contrôle en France (cf. ch. 9 de la demande), en ce qu'il allègue avoir été résident fiscal d'un Etat tiers à la CDI CH-FR, durant la période concernée. En deuxième lieu, l'autorité requérante a indiqué qu'il n'aurait pas produit de document justifiant d'une imposition en (...), ce qui prévaut du reste dans la présente procédure.

Ces deux circonstances se rapportent à autant de questions, qu'il n'y a toutefois pas lieu de trancher ici.

En effet, la résidence fiscale du recourant, retenue en France par l'autorité requérante et contestée par ce dernier, ainsi que partant son assujettissement dans cet Etat, est un point litigieux de droit interne, sur lequel le Tribunal n'a pas se déterminer. Il reviendra au recourant de développer sa démonstration, si l'occasion se présente, par-devant les autorités et tribunaux fiscaux français (cf. supra consid. 4.3 et 4.4.2).

De même, au plan international, la détermination de la résidence fiscale est une question de fond qui n'a pas à être traitée à ce stade par la Suisse. Il n'est au demeurant pas avéré qu'une double résidence fiscale serait en l'occurrence effective. Ceci étant, si cela devait arriver, il incomberait au recourant, de faire valoir ses droits devant les autorités fiscales compétentes ; le cas échéant, la double imposition sera évitée par les dispositions prévues au niveau international entre les Etats concernés (cf. supra consid. 4.4.2).

7.3 Il est maintenant rappelé que l'existence d'un domicile fiscal dans un autre pays que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Cet élément ne rendrait pas non plus la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (cf. supra consid. 3.3).

A la lecture de la demande (cf. ch. 4), le recourant résiderait en France, dans un bien immobilier, propriété d'une société (...) dont il est le bénéficiaire effectif (voir ch. 9). Ce dernier point n'est pas contesté, contrairement aux fins auxquels l'appartement en question est utilisé (cf. faits n° 15 à 19 du mémoire de recours [ci-après : recours]). A cet égard, il suffit de constater que les relevés de comptes litigieux mentionnent aux 1^{er} janvier (...), (...), (...) et (...) (cf. pièce 9 annexe 1 AFC respectivement, p. 450, 14, 158 et 300), l'adresse du recourant fournie au sein de la requête. Ce constat tend plutôt à confirmer *prima facie* la position de l'autorité requérante, à tout le moins ne permet pas de renverser la présomption de bonne foi dont celle-ci bénéficie lorsqu'elle expose que le recourant réside sur son territoire national.

Est également exposé dans la demande que le contribuable aurait déployé son activité professionnelle depuis (...) en France, ce qu'il conteste (voir faits n° 14 et 23 à 26 recours), toutefois en partie seulement (cf. faits n° 10 et 11 recours), faisant valoir que depuis (...), plus de 80 % de son activité

aurait eu lieu hors de France et, pour les années (...) à (...), plus de la moitié.

L'autorité requérante se réfère enfin à des déclarations du recourant qui se serait présenté dans les médias comme installé et exerçant une profession libérale dans une ville de France. Ceci n'est fondamentalement pas infirmé par le recourant, lequel fait cependant valoir que ces déclarations auraient été tenues uniquement à des fins de marketing (cf. faits n° 20 et 22 recours).

Il résulte de ce qui précède que, sous l'angle de la bonne foi, aucun élément concret ne permet au Tribunal de remettre en cause les assertions françaises quant à la résidence fiscale du recourant en France. Certes, les précisions que ce dernier apporte pourraient avoir un impact lors d'une éventuelle procédure dans cet Etat. Ici, cependant, elles ne suffisent pas pour renverser la présomption de bonne foi.

8.

8.1 Le recourant soutient que les renseignements demandés, à savoir les informations relatives aux comptes bancaires détenus par lui auprès de la banque, ne permettraient pas de consolider la position de l'autorité requérante quant à la résidence fiscale en France contestée. Ils ne serviraient en fin de compte qu'à estimer la valeur de son patrimoine éventuellement imposable dans cet Etat, et ce uniquement afin d'évaluer l'opportunité d'une procédure y relative. Selon d'autres termes du recourant, les documents requis seraient utilisés par l'autorité requérante pour des raisons différentes que celles évoquées dans la demande. Cette autorité détournerait ainsi les clauses d'échange de renseignements de leurs sens et but.

8.2 De la demande, il convient de reprendre les faits suivants (voir supra A.a). Le recourant aurait créé des sociétés afin, selon l'autorité requérante, de dissimuler son activité et en aurait utilisé pour ouvrir des comptes bancaires sur lesquels des fonds auraient été transférés. Il serait notamment le bénéficiaire effectif d'une société (...), propriétaire du bien immobilier, dans lequel le recourant résiderait en France. Selon les informations recueillies par l'administration fiscale française, le recourant serait en outre le bénéficiaire de deux comptes ouverts auprès de la banque, référencés dans la même relation d'affaires. L'autorité requérante considèrerait de plus qu'en tant que le recourant était résident fiscal français, il devait déclarer les références des comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger en qualité de titulaire ou de bénéficiaire d'une procuration lorsqu'il aurait agi pour lui-même ou pour une personne ayant la qualité de résident. De

même, il était tenu de déclarer l'ensemble de ses revenus de sources française et étrangère ainsi que son patrimoine mondial. Malgré une demande formulée par l'administration fiscale française lors du contrôle pour connaître les revenus en relation avec la relation d'affaires auprès de la banque ainsi que le montant des avoirs au 1^{er} janvier sur la période vérifiée, il n'aurait fourni aucune de ces informations. Plus particulièrement, il n'aurait pas produit les relevés de compte y afférents. La demande visait donc à les obtenir, via la présente procédure d'assistance administrative.

En somme, il ressort des indications fournies par la France – que la Suisse ne saurait en l'occurrence mettre en doute (cf. supra consid. 3 et 7.3) –, que l'Etat requérant considère le recourant comme un résident fiscal français et par voie de conséquence cherche à obtenir des relevés bancaires pour le cas échéant compléter l'assiette de son impôt.

Dans ce sens et comme le relève le recourant, il peut ainsi être effectivement retenu que la demande n'a pas pour objectif de déterminer sa résidence fiscale, mais bien d'estimer la valeur des éléments de son revenu éventuellement imposable en France. Le recourant ne saurait en revanche être suivi quand il estime que ces renseignements ne sont requis que pour évaluer l'opportunité de la procédure de taxation en France.

Sur ces allégations, il est rappelé que cet Etat a expliqué avoir tenté d'obtenir la collaboration du recourant, en vain, dans le cadre du contrôle de sa situation fiscale. Ainsi, il appert que c'est d'abord aux fins de cet examen que les documents sont demandés. Qu'ensuite cela puisse déboucher sur une procédure en matière fiscale, dont par ailleurs l'opportunité pourrait être évaluée à réception des renseignements, n'enlève rien à la vraisemblable pertinence des informations requises.

L'on ne voit pas non plus en quoi ces dernières ne s'inscriraient pas dans l'objectif poursuivi par l'Etat requérant et perdraient de leur pertinence. En effet, les pièces demandées se rapportent à l'état de fait de la demande, et les informations récoltées par l'AFC, dont la transmission est envisagée, répondent également à cette exigence.

8.3 L'échange porte donc effectivement sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de la législation française relative à l'impôt sur le revenu du recourant (cf. art. 28 par. 1 CDI CH-FR), une imposition au demeurant conforme à la Convention. Partant, le grief de violation de la condition de la pertinence vraisemblable est rejeté.

9.

9.1 Enfin, contrairement à ce qu'il paraît sous-entendre, l'on ne saurait comprendre le grief du recourant comme une violation du principe de spécialité.

9.2 En effet, dans la lignée des considérants exposés ci-avant en lien avec le principe de la confiance (cf. supra consid. 3, 7.3 et 8.2), il est rappelé que les indications de l'Etat requérant sont présumées formulées de bonne foi. Or, l'autorité requérante a expressément précisé, lors du dépôt de la demande, que celle-ci était effectuée conformément aux termes de la CDI CH-FR. Faute d'élément contraire dans le dossier, l'on ne voit pas quel motif justifierait de considérer que la France, liée avec la Suisse par cette convention, ne respectera pas en l'occurrence le principe précité.

9.2 En outre, les personnes mentionnées dans la documentation bancaire sont protégées par le principe de la spécialité, figurant à l'art. 28 par. 2 CDI-FR, désormais caractérisé par la jurisprudence (voir supra consid. 4.5.1). Etant donné toutefois que les avis divergent tant au niveau international que national quant à la portée du principe précité et, en particulier, sur sa composante personnelle, il convient que l'AFC informe l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation, lors de la transmission des informations requises (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 précité consid. 3.7, 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4 ; arrêt du TAF A-5522/2019 précité consid. 3.4.3). L'AFC devra clarifier en conséquence le point 3 du dispositif de la décision entreprise.

En conclusion, aucun élément ne permet de douter du respect par l'autorité requérante du principe de spécialité.

10.

Le Tribunal rappelle pour terminer qu'il n'a point pour vocation de traiter des questions abstraites (cf. supra consid. 1.3.3).

La seule référence du recourant à de la jurisprudence sur le principe de la subsidiarité (ch. 42 et 42 du recours) n'appelle partant pas de développement sur le sujet.

A titre superfétatoire, il sera tout de même relevé que l'autorité requérante a précisé au sein du texte accompagnant la demande que dans le cadre de l'affaire en question, les moyens de collecte du renseignement, prévus par sa procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, avaient été épuisés. Ceci ressort par ailleurs de la demande même. A l'instar de ce qui a

été considéré précédemment, le recourant aurait dû apporter des éléments qui permettraient d'établir que cette affirmation serait fausse, s'il entendait renverser la présomption selon laquelle cette déclaration a été formulée de bonne foi. En l'absence de tel motif, le grief de violation du principe de la subsidiarité, si tant est qu'il ait vraiment été soulevé, est rejeté.

11.

11.1 Le recours est partant rejeté et la décision du 17 octobre 2018 confirmée.

11.2 Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA ; art. 2 al. 1 du règlement concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral du 21 février 2008 [FITAF, RS 173.320.2]) sont ici arrêtés à 5 000 francs, mis à la charge du recourant et imputés sur le montant équivalent versé à titre d'avance de frais. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF) ni au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

12.

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 qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

L'AFC est chargée de signaler à l'autorité requérante que les informations à transmettre dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative ne peuvent être utilisées que conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR dans une procédure concernant le recourant.

3.

Les frais de procédure de 5 000 francs sont mis à la charge du recourant. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

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 :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

John Romand

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 :