

# **BVGer A-5070/2020 vom 18. Oktober 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-10-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5070\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5070_2020)

FR: TAF A-5070/2020 du 18 octobre 2021

IT: TAF A-5070/2020 del 18 ottobre 2021

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 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]).

### **E. 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 1er 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).

### **E. 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).

### **E. 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.

### **E. 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).

#### **E. 1.6**

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

#### **E. 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).

#### **E. 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).

#### **E. 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 celle-ci (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).

#### **E. 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](http://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).

### **E. 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).

### **E. 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 connus 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).

### **E. 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).

### **E. 4.2**

En l'espèce, le Tribunal relève que la demande d'assistance administrative du (...) 2020 contient tous les éléments nécessaires à sa recevabilité et mentionnés au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, ce qui n'est au demeurant pas contesté par le recourant. Il découle de ce qui précède que la pertinence vraisemblable des informations requises est en principe présumée remplie.

### **E. 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).

### **E. 5.2**

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst.; RS 101]), 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).

### **E. 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).

### **E. 5.4**

Selon la jurisprudence, le délai que l'AFC doit impartir en application des art. 15 LAAF et 30 al. 1 PA doit être convenable, c'est-à-dire qu'il doit être fixé de telle manière que l'exercice concret du droit d'être entendu, le cas échéant par la voix d'un mandataire, soit possible sans difficulté. Lorsqu'une personne est appelée à se déterminer par écrit, le délai doit être suffisant pour permettre de concevoir et de rédiger une prise de position étayée. Ce délai doit être fixé en fonction de l'ensemble des circonstances concrètes du cas d'espèce, du degré de complexité de l'état de fait et des questions juridiques qu'il pose. L'économie et l'efficacité de la procédure (« Verfahrensbeschleunigung ») doivent également être prises en considération. Une limitation du délai à quelques jours ne peut se justifier que dans des situations d'urgence (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.4.1 et les références citées).

### **E. 5.5**

La procédure d'assistance administrative est régie par le principe de diligence exprimé à l'art. 4 al. 2 LAAF. Ce principe est concrétisé dans la loi notamment par l'absence de fériés (cf. art. 5 al. 2 LAAF excluant l'application de l'art. 22a al. 1 PA) et par le fait que la procédure ne prévoit qu'un seul échange d'écritures (cf. art. 19 al. 4 LAAF). Selon le Message du Conseil fédéral, le principe de diligence consacré par la LAAF oblige l'AFC à

mener la procédure rapidement ; il lui permet en outre d'ordonner la remise des renseignements demandés dans un délai bref et de refuser des demandes de prolongation de délai qu'aucune circonstance particulière ne justifie (cf. Message du Conseil fédéral du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5783). Ce principe de diligence sert en premier lieu les intérêts de la Suisse à un fonctionnement correct de l'assistance administrative vis-à-vis des Etats requérants, et non pas ceux des contribuables visés par une demande (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.5.1 et les références citées).

#### **E. 5.6**

Traiter une demande de manière diligente ne signifie cependant pas que la procédure doit être menée systématiquement comme s'il s'agissait d'une situation urgente qui pourrait justifier une limitation du droit d'être entendu par l'octroi de très brefs délais. Dans le domaine de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale, le Tribunal fédéral a retenu que le principe de célérité de la procédure consacré à l'art. 17a de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (Loi sur l'entraide pénale internationale, [EIMP ; RS 351.1]) ne pouvait avoir pour conséquence de supprimer ou de restreindre le droit d'être entendu des parties (cf. ATF 124 II 132 consid. 2b). Cette règle est également applicable, par analogie, dans le domaine de l'assistance administrative, régi par le principe de diligence (cf. ATF 142 II 132, consid. 2.6).

#### **E. 5.7**

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 I 263 consid. 3.1 et la jurisprudence citée; arrêt du TF 2C\_860/2008 du 20 novembre 2009 consid. 5.4).

#### **E. 5.8**

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 le délai de 10 jours imparti par l'AFC le 31 juillet 2020 pour prendre position sur les informations qu'elle entendait transmettre à la DGFIP 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, de la situation sanitaire et de sa situation médicale. 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 cantonales de (...) et de (...) en lien avec son assujettissement pour les années 2016, 2017 et 2018. Pour les mêmes raisons que celles exposées ci-dessus, le recourant estime que la décision contrevient au principe de l'interdiction de l'arbitraire.

#### **E. 5.9**

La Cour de céans constate d'abord que l'AFC a communiqué au recourant les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à l'autorité fiscale française par courrier du 16 juillet 2020, notifié le 17, et lui a octroyé un délai de 10 jours pour prendre position. Le 20 juillet 2020, le recourant s'est opposé à la transmission des informations et en a exposé les motifs. En outre, il a sollicité une prolongation de délai jusqu'au 31 août 2020 pour déposer ses observations motivées, arguant ne pas avoir été en mesure de prendre possession de son dossier fiscal auprès de sa mandataire en France en raison de sa situation médicale et de la situation sanitaire qui l'empêchaient de voyager. Aussi, il a indiqué à l'autorité inférieure qu'il serait absent du 25 juillet au 8 août 2020 en raison d'un séjour de convalescence en (...), et que dès lors, son courrier ne serait pas relevé durant cette période. Le 27 juillet 2020, l'AFC a révoqué le délai de 10 jours imparti au recourant par courrier du 16 juillet 2020, et lui a indiqué qu'un nouveau délai lui serait prochainement octroyé. Ainsi, par courrier du 31 juillet 2020, notifié le 3 août 2020, l'AFC a imparti un nouveau délai de 10 jours au recourant pour prendre position sur les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante. Or, aucune prise de position n'est parvenue à l'AFC dans le délai imparti.

#### **E. 5.10**

De jurisprudence constante, celui qui se sait partie à une procédure et qui doit dès lors s'attendre à recevoir des actes judiciaires est tenu de relever son courrier ou, s'il s'absente de son domicile, de prendre des mesures appropriées pour assurer la sauvegarde de ses droits (cf. ATF 138 III 225 consid. 3.1 ; 130 III 396 consid. 1.2.3). Une telle obligation signifie que le destinataire doit, le cas échéant, désigner un représentant, faire suivre son courrier, informer les autorités de son absence ou leur indiquer une adresse de notification. Certes, le recourant a indiqué à l'autorité inférieure que son courrier ne serait pas relevé du 25 juillet au 8 août 2020. Toutefois, dans la mesure où l'AFC a révoqué le délai de 10 jours imparti le 16 juillet 2020 et a averti le recourant d'une notification prochaine d'un courrier d'information, le Tribunal estime que le recourant aurait dû prendre des dispositions pour s'assurer du suivi de son dossier, notamment en désignant un représentant en Suisse, ou en indiquant une adresse où il aurait pu être atteint durant son absence. Aussi, il convient de souligner que, bien que le recourant s'est rendu en (...) pour des raisons médicales, son séjour était planifié, ce qui lui permettait de s'organiser en conséquence.

#### **E. 5.11**

Le Tribunal constate encore que le temps dont le recourant a disposé pour déposer des éventuelles observations est raisonnable et lui permettait d'assurer la défense de ses intérêts. Eu égard à la jurisprudence rappelée précédemment (cf. consid. 5.4 supra), un délai de 10 jours pour déposer des observations dans le cadre de la procédure de première instance respecte le principe de célérité de la procédure voulu par le législateur, n'est pas arbitraire et, de ce fait, échappe à la critique. En l'espèce, le premier courrier d'information a été notifié au recourant le 17 juillet 2020. Ce dernier ayant indiqué être absent de son domicile

du 25 juillet au 8 août 2020, il a disposé de 8 jours avant son départ en (...) - soit du 17 au 25 juillet 2020 - pour prendre connaissance des informations que l'autorité inférieure entendait transmettre à la France et pour consentir, respectivement s'opposer, à leur transmission. C'est d'ailleurs dans ce délai que le recourant s'est opposé à l'octroi de l'assistance administrative en indiquant ses motifs et a requis une prolongation du délai au 31 août 2020. Suite à la révocation de ce premier délai de 10 jours, le recourant s'est vu octroyer un nouveau délai, de 10 jours également, en date du 31 juillet 2020. Le Tribunal considère ainsi que le recourant a disposé d'un laps de temps suffisant pour prendre position sur les informations que l'autorité inférieure prévoyait de transmettre à la France. Aussi, ces délais sont ceux expressément prévus par la jurisprudence du Tribunal fédéral pour permettre au recourant de s'exprimer (cf. ATF 142 II 132 consid. 2.7.1) et, par conséquent, pour garantir son droit d'être entendu.

#### **E. 5.12**

A l'appui de sa requête de prolongation de délai, le recourant a indiqué ne pas avoir pu récupérer son dossier fiscal auprès de son avocat en France. Toutefois, cela ne saurait être considéré comme une circonstance particulière et ce, nonobstant la distance qui les sépare ou la situation sanitaire. En effet, les moyens modernes de communication permettent aisément de s'entretenir avec des personnes à l'étranger, peu importe que ceux-ci soient respectivement établis en Suisse et en France. En outre, le transfert du dossier fiscal du recourant aurait pu avoir lieu par la poste ou de manière électronique. Il appert ainsi que les délais octroyés au recourant étaient suffisants pour lui permettre de récupérer son dossier fiscal français. Il sied également d'ajouter que le recourant se méprend quand il indique que l'AFC n'a pas tenu compte de sa requête de prolongation de délai. En effet, l'autorité inférieure a révoqué le premier délai de 10 jours en date du 27 juillet 2020, et lui a octroyé un nouveau délai de 10 jours par courrier du 31 juillet 2020, notifié au recourant le 3 août 2020.

#### **E. 5.13**

Finale­ment, et s'agissant de l'argument selon lequel la procédure d'assistance administrative litigieuse serait prématurée, le Tribunal relève ce qui suit. Le recourant tente de démontrer, par les procédures cantonales en cours dans les cantons de (...) et de (...), son assujettissement en Suisse. Il en découle que le Tribunal se penchera sur cette question lors de l'examen du grief relatif au domicile fiscal du recourant (cf. consid. 6 infra).

#### **E. 5.14**

Au vu des éléments qui précèdent et compte tenu du principe de diligence (cf. consid. 5.5 supra), qui oblige l'AFC à mener la procédure rapidement, la Cour de céans considère que l'occasion a été donnée au recourant de se déterminer sur les informations que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante. Le Tribunal ne constate aucune violation du droit d'être entendu et de l'interdiction de l'arbitraire par l'AFC.

#### **E. 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.

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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 d'emblée obstacle 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 assujéti 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).

#### **E. 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).

#### **E. 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 assujéti 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 assujéti de manière illimitée, en vertu de sa législation interne. L'art. 4 par. 2 CDI CH-FR s'applique subséquentment 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/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 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).

### **E. 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 a notamment produit deux avis de taxation, l'un pour l'année 2016 et le second pour l'année 2017, tous deux émis le 18 mars 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.

### **E. 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).

### **E. 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 B. \_\_\_\_\_, 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. 6.1 supra).

### **E. 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).

#### **E. 6.11**

La demande ne constitue au surplus pas 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.

#### **E. 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.

#### **E. 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.

#### **E. 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 contradictions 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).

#### **E. 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).

#### **E. 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).

#### **E. 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).

#### **E. 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.

#### **E. 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 en France jusqu'au 1er mai 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 alors à remettre en cause le principe de subsidiarité en lien avec la bonne foi de l'autorité requérante dans ses déclarations.

#### **E. 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.

#### **E. 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.

#### **E. 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 essentiellement la clarification de la résidence fiscale du recourant ainsi que d'éventuels revenus ou patrimoines immobiliers ou mobiliers détenus 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.

#### **E. 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.

#### **E. 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.

#### **E. 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 3'000 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 de 3'000 francs déjà versée.

#### **E. 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).

#### **E. 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)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.