



---

Cour I  
A-3161/2023

## Arrêt du 25 janvier 2024

---

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Pierre-Emmanuel Ruedin, juges,  
Clémentine Duruz, greffière.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par  
Maître Marc-Philippe Siegrist,  
recourant,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,  
autorité inférieure.

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

**Faits :****A.**

**A.a** En date du (...) 2023, le service français d'échange d'informations en matière fiscale (la Direction générale des Finances publiques française, ci-après : l'autorité requérante, l'autorité fiscale française ou la DGFIP) a adressé une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR, RS 0.672.934.91).

**A.b** Dans sa requête, la DGFIP a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de A. \_\_\_\_\_ (ci-après : la personne concernée) en ce qui concerne l'impôt sur le revenu pour la période allant du (...) 2020 au (...) 2021. L'autorité requérante a expliqué disposer d'éléments selon lesquels la personne concernée détiendrait le compte bancaire suisse (...) auprès de B. \_\_\_\_\_ (ci-après : la détentrice des renseignements). Ledit compte n'a cependant fait l'objet d'aucune déclaration auprès de l'autorité fiscale française. Dans la mesure où la personne concernée n'a pas usé de sa faculté de produire les relevés de son compte bancaire suisse, la demande d'assistance administrative adressée à l'autorité inférieure vise à obtenir les relevés de celui-ci afin de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés à l'administration fiscale française et ainsi établir le montant des impôts éludés par l'intéressé.

**A.c** Afin d'évaluer la situation fiscale de la personne concernée et en vue d'effectuer sa correcte taxation en France, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes (cf. ch. 12 de la demande d'assistance) :

« Pour le compte (...) détenu à la banque B. \_\_\_\_\_, veuillez communiquer :

1. Les relevés sur la période du (...)/2020 au (...)/2021, 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.
2. 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. »

Par ailleurs, l'autorité requérante a déclaré dans sa demande d'assistance administrative (cf. ch. 14) que :

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

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

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

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

## **B.**

**B.a** Par ordonnance de production du 28 mars 2023, l'AFC a requis de la détentrice des renseignements la production des documents et informations demandés dans un délai de dix jours. La détentrice des renseignements a en outre été priée d'informer la personne concernée et les éventuelles personnes habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.b** Par courriels sécurisés des 11 et 12 avril 2023 adressés à l'AFC, soit dans le délai imparti, la détentrice des renseignements a remis les documents et informations demandés. Elle a également informé l'AFC ne pas avoir été en mesure de contacter la personne concernée.

**B.c** L'AFC n'étant pas parvenue à contacter la personne concernée à son adresse française, elle a, par courrier du 18 avril 2023, informé la personne concernée à l'adresse suisse de sa société de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. L'AFC lui a également notifié les informations telles qu'elle envisage de les transmettre aux autorités requérantes, en impartissant un délai de dix jours pour consentir à la transmission des informations ou pour prendre position par écrit. Ledit courrier a été distribué le 19 avril 2023.

**B.d** Par entretiens téléphoniques des 21, 26 et 27 avril 2023, la personne concernée a demandé des précisions à l'AFC quant à la procédure et a indiqué s'opposer à la transmission des informations, ce qu'elle a également confirmé par courriel du 26 avril 2023.

**C.**

Par décision finale du 2 mai 2023, notifiée à la personne concernée le 3 mai 2023, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour les renseignements transmis par la détentrice des renseignements.

**D.**

**D.a** Par entretiens téléphoniques du 8 et du 15 mai 2023, la personne concernée a requis des informations auprès de l'AFC sur les modalités de recours contre la décision finale du 2 mai 2023.

**D.b** Par courrier du 22 mai 2023, anticipé par courriel du même jour, et procuration annexée, Maître Marc-Philippe Siegrist (ci-après : le mandataire) a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne concernée et a demandé la consultation des pièces du dossier.

**D.c** Par courrier du 23 mai 2023, distribué le 24 mai 2023, l'AFC a remis les pièces du dossier au mandataire.

**E.**

**E.a** Par mémoire du 1<sup>er</sup> juin 2023, la personne concernée (ci-après : le recourant), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 2 mai 2023. Par cet acte, le recourant a conclu, sous suite de frais et dépens, principalement à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 2 mai 2023, au refus de donner suite à la demande d'assistance administrative du (...) 2023 et à ce qu'aucun renseignement ne soit transmis à l'autorité requérante. Subsidiairement, le recourant a conclu au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision.

**E.b** Dans sa réponse du 29 juin 2023, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

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<sup>er</sup> février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans le cas d'espèce sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2023, 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 la décision de rejet du recours entrée en force (art. 20 al. 1 LAAF ; cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 1.5).

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

## **2.**

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

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

**2.3** Dans son mémoire de recours, le recourant se plaint, dans un premier grief, du caractère laconique de la requête du (...) 2023 et de l'absence d'élément quant à l'origine des faits ayant fondé ladite requête. Le recourant s'interroge par la même occasion sur les méthodes employées par l'autorité requérante pour obtenir le numéro de compte bancaire qu'il détient en Suisse et sur la légalité de ces dernières. Dans un second grief, le recourant allègue qu'aucun élément du dossier ne permettrait de déterminer si l'autorité fiscale française a épuisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. Selon le recourant, il serait ainsi impossible de vérifier si le principe de subsidiarité a été respecté, ce d'autant plus que l'autorité requérante n'a pas démontré avoir interpellé le recourant au sujet du compte bancaire détenu en Suisse.

**2.4** Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative et à la forme de celle-ci (consid. 3 infra). Il présentera ensuite les conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 4 infra), avant de passer à l'examen des griefs relatifs à la pertinence des informations et l'interdiction de la pêche aux informations en lien avec le principe de la bonne foi (consid. 5.1 infra) ainsi qu'au principe de subsidiarité (consid. 5.2 infra).

## **3.**

### **3.1**

**3.1.1** L'assistance administrative avec la France est actuellement régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale

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) ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009 ; RO 2010 5683), en vigueur depuis le 4 novembre 2010, qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009). 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 (arrêt du TF 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; arrêt du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.1.2).

**3.1.2** En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2020 au (...) 2021 en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables.

## **3.2**

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

**3.2.2** En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (la liste de l'art. 6 al. 2 LAAF est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.14 ; arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

**3.2.3** En l'espèce, pour ce qui est de la forme de la demande, il faut considérer qu'elle est conforme aux exigences du ch. XI du Protocole additionnel, dès lors que la requête mentionne le nom de la personne concernée, l'impôt en cause, la période visée, le but de la demande, qu'elle contient une description des renseignements demandés et mentionne l'identité de la détentrice d'informations. Dans la mesure où la requête d'assistance administrative du (...) 2023 contient tous les éléments requis, elle est présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves.

#### **4.**

##### **4.1**

**4.1.1** Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.3 et 8.5.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111] laquelle, en tant qu'elle codifie le droit international coutumier, s'applique aussi aux Etats non parties, ce qui est le cas de la France, qui n'a pas adhéré à cette convention [cf. parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-6014/2019 du 1<sup>er</sup> juin 2022 consid. 5.3.1]). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 ; 142 II 218 consid. 3.3). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (« sofort entkräftet ») en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 143 II 224 consid. 6.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

**4.1.2** La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 218 consid. 3.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un



éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et les réf. citées).

Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

## **4.2**

**4.2.1** Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3, non publié à l'ATF 143 II 202, mais in : revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2017 II 336, 363). La condition de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la « pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). Lorsque l'Etat requérant expose avoir mis en lumière un fait qui lui permet de soupçonner que l'un de ses contribuables pourrait avoir soustrait des revenus imposables par l'intermédiaire d'un compte bancaire ouvert en Suisse, on ne voit pas qu'un lien de pertinence vraisemblable ferait défaut entre cet état de fait et la demande d'assistance administrative qui en découle et qui porterait sur plusieurs périodes fiscales, ni qu'une telle demande relèverait pour ce motif

d'une pêche aux renseignements (arrêts du TF 2C\_141/2018 du 24 juillet 2020 consid 7.4 ; 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

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

**4.3** La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel ; 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Selon la jurisprudence, la notion de pêche aux renseignements présente à la fois un caractère procédural (une demande ne doit pas être formée à des fins exploratoires) et constitue aussi une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'Etat requérant d'obtenir des renseignements qui n'auraient pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1 à 9.1.3). Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une

recherche fructueuse correspondante (parmi d'autres : arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3).

#### **4.4**

**4.4.1** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6 ; 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5). Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison d'une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4).

**4.4.2** 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 2018 consid. 4.3.3 ; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). 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).

**4.4.3** Conformément au principe de la confiance et comme indiqué supra (cf. consid. 4.1.2), à 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).

## **5.**

Le Tribunal examinera d'abord les violations, alléguées par le recourant, de l'exigence de la pertinence vraisemblable, dont relève le grief lié à l'interdiction de la « pêche aux renseignements », en lien avec le principe de la bonne foi (consid. 5.1 infra), avant de traiter le grief de la violation du principe de subsidiarité (consid. 5.2 infra).

### **5.1**

**5.1.1** Le recourant est d'avis que la demande d'assistance administrative est laconique et semble alléguer une violation du principe de la pertinence vraisemblable des informations requises. Il s'interroge également sur les méthodes employées par l'autorité requérante, et sur la légalité de ces dernières, pour obtenir le numéro de compte qu'il détient – indirectement – en Suisse, mettant en doute la bonne foi de l'autorité fiscale française.

**5.1.2** Au préalable, il sied de relever que la pertinence vraisemblable des informations est présumée dans le cas d'espèce, la demande étant conforme aux exigences de forme du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (consid. 3.2.3 supra). Il ressort également de la jurisprudence du Tribunal fédéral que même de simples soupçons quant au fait que la personne visée par la demande d'assistance administrative disposerait d'actifs non déclarés auprès d'une banque suisse suffisent déjà à démontrer la pertinence vraisemblable de ces informations, respectivement que la demande ne relève pas d'une pêche aux renseignements illicite (consid. 4.2.1 supra).

En outre, les faits exposés dans la demande d'assistance administrative française sont clairs et circonstanciés. En effet, la DGFIP indique explicitement connaître l'existence d'un compte bancaire dont le recourant était titulaire auprès de la détentrice des renseignements. Or, ce dernier n'aurait pas déclaré le compte en question auprès du fisc français, malgré les obligations légales qui lui incombent en tant que résident fiscal français. La demande vise donc à obtenir des renseignements sur le compte bancaire détenu par le recourant en Suisse et ainsi établir les avoirs éventuellement non déclarés par ce dernier, dans le but de procéder à son imposition. Il existe incontestablement un lien entre les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et les informations bancaires requises par l'autorité fiscale française. Cela étant, la condition de la pertinence vraisemblable est, en l'espèce, remplie.

**5.1.3** Le Tribunal retient encore que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements. L'autorité requérante a expressément indiqué

connaître l'existence d'un compte non déclaré, dont le recourant serait titulaire auprès d'une banque en Suisse. La DGFIP était dès lors légitimée à solliciter des renseignements sur le compte susmentionné. Comme indiqué supra (consid. 5.1.2), l'état de fait présenté par l'autorité requérante est clair et les éléments avancés présentent des liens manifestes avec les informations recherchées, excluant ainsi tout caractère de pêche aux renseignements.

**5.1.4** Le Tribunal rappelle ensuite que, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, le renversement de la présomption de la bonne foi d'un Etat doit reposer sur des éléments établis et concrets. Ce n'est que si l'état de fait et les déclarations de l'Etat requérant peuvent être immédiatement réfutés que l'Etat requis peut, au nom du principe de la confiance, refuser d'entrer en matière sur la demande d'entraide – ce qui n'est pas le cas en l'espèce (cf. consid. 4.1.2 supra). Par ailleurs, le Tribunal constate que la CDI CH-FR et le Protocole additionnel n'imposent nullement à l'autorité requérante d'indiquer l'origine des soupçons fondant sa demande (cf. consid. 3.2.1 supra). Les simples interrogations du recourant sur les méthodes employées par la DGFIP pour obtenir le numéro de compte concerné – et sur leur légalité – ne reposent sur aucun élément établi et concret et ne sont pas de nature à fonder un quelconque doute sur la bonne foi de l'autorité fiscale française. Partant, l'AFC n'avait aucune raison de demander des clarifications à l'autorité fiscale française, ni sur les éléments à l'origine de la demande ni sur les méthodes employées par la DGFIP pour obtenir lesdits éléments (cf. consid. 4.1.2 supra ; ATF 142 II 161 consid. 2.4). Il en découle que les soupçons – non étayés – du recourant ne permettent pas de démontrer un quelconque caractère punissable du moyen par lequel la France a obtenu les renseignements sur lesquels elle fonde sa demande ni à remettre en cause la présomption de la bonne foi de la DGFIP.

**5.1.5** Au vu de ces éléments, les griefs du recourant doivent être rejetés.

**5.2** Le recourant estime ensuite qu'il serait impossible de vérifier le respect du principe de subsidiarité car aucun élément du dossier ne permettrait d'attester que l'autorité requérante a épuisé toutes les sources de renseignements dont elle disposait en droit interne.

**5.2.1** En l'espèce, l'autorité fiscale française a expressément affirmé, au chiffre 14 de sa demande d'assistance administrative, 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 » (cf. Faits, let. A.c [*in fine*] supra), conformément au ch. XI par. 1 du Protocole additionnel. Le recourant n'a amené aucun élément permettant d'infirmes les déclarations de l'autorité requérante selon lesquelles sa demande est conforme à sa législation, à ses pratiques administratives et à la CDI CH-FR. En vertu du principe de la confiance, les simples allégations du recourant ne sont pas de nature à remettre en cause les déclarations de l'autorité fiscale française confirmant l'épuisement des voies internes (cf. consid. 4.4.3 supra).

**5.2.2** Par ailleurs, il ressort de la demande du (...) 2023 que, dans le cadre du contrôle fiscal du recourant, ce dernier n'a pas fait usage de la faculté de produire les relevés du compte qu'il détient en Suisse. Ainsi, la DGFIP a dû opter pour la voie de l'assistance administrative afin d'obtenir les renseignements nécessaires pour établir le montant des impôts éventuellement éludés par le recourant.

**5.2.3** Il sied finalement de rappeler que le principe de subsidiarité ne requiert pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et qu'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 administrative à la Suisse, *a fortiori* lorsque celui-ci est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, comme c'est le cas en l'espèce (cf. consid. 4.4.1 et 4.4.2 supra).

**5.2.4** Compte tenu de ce qui précède, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de subsidiarité par l'autorité requérante. Le grief du recourant doit être rejeté.

## **6.**

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.

## **7.**

Le recourant qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à

5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

**8.**

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

**9.**

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

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

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Clémentine Duruz



**Indication des voies de droit :**

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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