



Arrêt du 4 mars 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Alexander Misic, Keita Mutombo, juges,
Renaud Rini, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par
Maîtres Laurent Kyd et Nicolas Candaux,
recourante,

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 Le service français d'échange d'informations en matière fiscale (la Direction générale des finances publiques, ci-après : la DGFIP ou l'autorité requérante) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...), 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 Madame A. _____ (ci-après : la personne concernée) pour les périodes 2014 et 2015. L'autorité requérante a notamment expliqué qu'elle disposait d'éléments factuels lui permettant de fiscaliser en France la personne concernée. Cependant, en l'absence d'information plus précise, il lui était difficile d'asseoir une assiette de taxation en cohérence avec le train de vie de la personne concernée. Ce d'autant que le contrôle de la société dont la personne concernée est la représentante légale et qui déploie son activité en France, n'a révélé aucune rémunération qui lui aurait été versée. La DGFIP n'a pu déceler aucun revenu permettant à la personne concernée d'assurer son train de vie de chef d'entreprise domiciliée dans le centre de (...) dans un bien immobilier dont elle est propriétaire. En outre, le compte bancaire n° (...) détenu par la personne concernée auprès de B. _____, dont la DGFIP a eu connaissance par le biais d'une précédente demande d'assistance administrative, est effectivement celui utilisé par la personne intéressée pour payer en France les impôts locaux dont elle est redevable au titre du bien immobilier possédé. Malgré les demandes de la DGFIP, la personne concernée n'a pas fourni d'informations sur les revenus générés par le compte en question ainsi que sur le montant des avoirs au 1^{er} janvier de la période sous contrôle.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de la personne concernée et d'effectuer sa correcte taxation sur son revenu en France pour les périodes 2014 et 2015, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

Pour le compte n° (...) détenu à la banque B. _____ :

(a) Veuillez communiquer :

1. Les états de fortune au 1^{er} janvier des années 2014 et 2015.

2. Les relevés sur la période du (...) 14 au (...) 15, 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).

Par ailleurs, l'autorité requérante a précisé dans sa demande d'assistance administrative :

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

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

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

(d) 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 23 novembre 2020, l'AFC a demandé à B._____ de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. B._____ a en outre été priée d'informer la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et d'inviter celle-ci à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par lettre du 11 décembre 2020 et procuration annexée, Maître Laurent Kyd a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne concernée et a requis la consultation des pièces du dossier.

B.c Par courrier du 14 décembre 2020 adressé à l'AFC, dans le délai prolongé par celle-ci, B._____ a fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative. Elle a indiqué ne pas avoir été en mesure de contacter la personne concernée.

B.d Par publication dans la Feuille fédérale du (...) 2020, l'AFC a invité la société C._____, sise aux (...) et titulaire d'un compte auprès de B._____ dont la personne concernée est ayant droit économique, à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications dans un délai de dix jours. La société C._____ ne s'est pas manifestée dans le délai imparti.

C.

C.a Par courrier du 11 janvier 2021 à Maîtres Kyd et Candaux, l'AFC a mis à disposition de la personne concernée l'intégralité du dossier pour consultation et a mentionné les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante accompagnées des documents utiles. Elle a informé la personne concernée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.b Par courrier du 1^{er} février 2021, dans le délai prolongé par l'AFC, Maître Candaux a transmis ses observations en s'opposant, au nom de sa mandante, à tout envoi d'informations à l'autorité requérante.

D.

Par décision finale du 2 mars 2021 notifiée à la personne concernée par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par B._____.

E.

E.a Par mémoire du 6 avril 2021, la personne concernée (ci-après : la recourante), 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 mars 2021. Par cet acte, la recourante a conclu, sous suite de frais et dépens, quant à la forme, à la recevabilité de son recours. Quant au fond, elle a requis, prin-

cipalement, à ce que la décision de l'AFC soit annulée et à ce que la demande d'assistance administrative du (...) soit refusée. Subsidiairement, elle a requis l'annulation de la décision finale de l'AFC et le renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants. En tout état de cause, elle a conclu à ce que l'AFC soit déboutée de toutes autres ou contraires conclusions.

E.b Dans sa réponse du 3 juin 2021 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

E.c Par réplique du 13 août 2021, dans le délai prolongé par le Tribunal, la recourante a maintenu les conclusions déposées dans son mémoire de recours du 6 avril 2021.

E.d Par courrier du 30 août 2021, l'AFC a renoncé à déposer une duplique.

E.e Par détermination spontanée du 23 novembre 2021 et pièces à l'appui, la recourante a persisté dans ses conclusions prises à l'appui du recours du 6 avril 2021.

F.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...), 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 art. 37 LTAF).

1.3 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et art. 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, la recourante est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

1.5 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

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

2.

2.1 La recourante 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*, 2^e éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n°1146 ss).

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

2.3 La recourante allègue en substance qu'elle ne serait pas résidente fiscale en France mais en Suisse, à (...). La demande d'assistance de la

DGFIP serait ainsi entachée d'irrégularité et contraire au principe de la bonne foi, dès lors que les éléments invoqués pour assujettir de manière illimitée la recourante en France seraient inexacts, contradictoires et appellatoires. En outre, les informations sollicitées ne seraient manifestement pas vraisemblablement pertinentes au regard du but fiscal visé invoqué à l'appui de la demande d'assistance et de la résidence fiscale alléguée en Suisse de la recourante, de sorte qu'il conviendrait de refuser à la DGFIP l'assistance sollicitée.

Le Tribunal examinera d'abord le droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative en cause et les conditions formelles de recevabilité de celle-ci (consid. 3 infra). Il exposera ensuite les conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 4 infra), avant de traiter conjointement les griefs d'ordre matériel relatifs aux violations du principe de la bonne foi et de la norme de la pertinence vraisemblable invoqués par la recourante (consid. 5 infra).

3.

3.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultent de l'Avenant du 27 août 2009, en vigueur depuis le 4 novembre 2010 (RO 2010 5683).

3.2 L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, s'applique aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1).

3.3 En l'espèce, dans la mesure où la demande d'assistance en cause porte sur les périodes fiscales 2014 et 2015, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable.

3.4 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 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). La jurisprudence a considéré à cet égard que l'indication des dispositions du droit fiscal étranger n'est pas requise (arrêt du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.2 avec les réf. citées).

3.5 En l'espèce, la requête d'assistance administrative présentée par la DGFIP contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Elle mentionne en effet l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, à savoir la recourante, la période visée par la demande, soit les années 2014 et 2015, la description des renseignements demandés (cf. Faits let. A.c supra), l'objectif fiscal qui fonde la demande, le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur le revenu ainsi que le détenteur d'informations, soit B. _____.

3.6 Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que la demande d'assistance de l'autorité requérante est formellement recevable conformément à la CDI CH-FR.

4.

4.1 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. 8.5.4). 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] ; ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3). 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 consid. 2.4 et 142 II 218 consid. 3.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas

de doute sérieux, à l'Etat requérant s'agissant de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

4.2 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié in : ATF 143 II 202] ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les réf. citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe 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. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les réf. citées). Cette condition 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 fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

4.3 Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 4.1 supra]). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle

sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2). 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 et 139 II 404 consid. 7.2.2).

4.4 En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (cf. ch. XI par. 3 du Protocole additionnel comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4).

4.5 La résidence fiscale du contribuable faisant l'objet de la demande d'assistance ne doit pas nécessairement être déterminée au plan international pour que les renseignements demandés soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Il peut en effet 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. Le Tribunal fédéral a précisé à cet égard que la détermination de la résidence fiscale au plan international était une question de fond qui suppose un examen détaillé de la situation, qui n'a pas et ne peut pas être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative régie par la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 161 consid. 2.2.1 et 142 II 218 consid. 3.6). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable qui conteste être assujéti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent sa position devant les autorités de cet Etat ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 218 consid. 3.7).

4.6 L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. 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. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, 142 II 218 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3). Ainsi, une demande d'assistance administrative internationale peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne concernée (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 161 consid. 2.2.2).

4.7 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 CDI CH-FR s'apprécie à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables assujettis de manière illimitée. Dans ce contexte, le rôle de l'Etat requis n'est pas de trancher lui-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, le conflit de résidence, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement sur lequel l'Etat requérant se fonde figure parmi ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). Ainsi, la seule constellation dans laquelle le Tribunal fédéral admet que la Suisse vérifie le critère de rattachement illimité à l'impôt sur lequel l'Etat requérant se fonde et qui figure dans la CDI qui lie la Suisse à l'Etat requérant est celle dans laquelle la personne visée est assujétie à l'impôt de manière illimitée en Suisse (arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.6). 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).

5.

5.1 La recourante conteste toute résidence fiscale en France et estime, eu égard à sa résidence fiscale revendiquée en Suisse, que la demande d'assistance de la DGFIP serait entachée d'irrégularité et contraire au principe de la bonne foi. Les éléments invoqués par l'autorité requérante pour assujettir de manière illimitée la recourante en France seraient inexacts, contradictoires et appellatoires. En outre, elle avance que les informations sollicitées ne seraient manifestement pas vraisemblablement pertinentes au regard du but fiscal visé par la demande d'assistance et de sa résidence fiscale alléguée en Suisse.

5.2 En l'espèce, il convient tout d'abord de relever que la demande de la DGFIP ne peut être qualifiée d'incomplète et d'erronée du seul fait de la résidence fiscale revendiquée par la recourante en Suisse durant la période concernée. En effet, selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une résidence fiscale dans un Etat autre que l'Etat requérant ne constitue pas une circonstance de nature à rendre la demande d'assistance manifestement erronée ou incomplète et à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 4.7 supra). De plus, s'agissant des contradictions relevées par la recourante dans la demande d'assistance tenant aux mentions de déclarations fiscales suisses ou à l'acquisition d'un bien immobilier en Suisse, le Tribunal rappelle qu'une demande d'assistance, de par sa nature, ne serait être exempte de lacunes voire de contradictions (cf. consid. 4.3 supra), ce d'autant plus dans une situation de conflit potentiel de résidences (cf. consid. 4.6 supra) comme en l'espèce.

5.3 Ensuite, la contestation par la recourante de sa résidence fiscale en France et donc de l'assujettissement fiscal illimité en France qui en résulte constituent des questions de fond, que ni l'AFC ni le Tribunal n'ont à trancher (cf. consid. 4.5 supra). Les différentes pièces produites par la recourante, notamment des attestations de résidence de l'Administration fiscale cantonale (...), ne sont pas de nature à remettre en cause les circonstances évoquées par l'autorité requérante et ainsi la bonne foi de celle-ci. Elles n'excluent en rien l'existence possible d'une résidence dans un autre Etat, en l'occurrence la France. Il appartient à la recourante de produire ces pièces, voire plus généralement de faire valoir ses griefs de fond relatifs à sa résidence fiscale devant les juridictions françaises (cf. consid. 4.5 supra).

5.4 Il apparaît enfin que la requête d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (cf. consid. 3.5 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (cf. consid. 4.4 supra).

5.5 Par ailleurs, lorsqu'il existe un conflit de résidence fiscale potentiel avec la Suisse, celle-ci doit vérifier que le critère de rattachement illimité à l'impôt sur lequel l'Etat requérant se fonde corresponde à celui figurant dans la CDI pertinente afin de s'assurer que la demande ne constitue pas une « pêche aux informations » et que les renseignements sont vraisemblablement pertinents (cf. consid. 4.7 supra). En l'espèce, l'autorité requérante considère la recourante comme une résidente fiscale française et indique disposer d'éléments factuels permettant d'assujettir celle-ci à l'impôt en France. Ainsi, la DGFIP a mentionné, dans sa demande d'assistance administrative du (...), que la recourante dispose d'une adresse en France, ainsi que d'un bien immobilier à cette même adresse pour lequel elle s'acquitte des impôts locaux. L'autorité requérante affirme en outre que la recourante est domiciliée dans le bien immobilier en question. Elle est également la représentante légale d'une société qui déploie son activité en France et exerce sa position de cheffe d'entreprise depuis le centre de (...). Le Tribunal constate que l'autorité requérante fait valoir des éléments de rattachement fondant l'assujettissement de la recourante en France pour la période concernée qui correspondent aux critères prévus dans la CDI CH-FR et plus particulièrement à ceux de la norme applicable à la détermination de la résidence fiscale, à savoir l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR. Les éléments invoqués correspondent aux critères du foyer d'habitation permanent et du séjour habituel prévus par l'art. 4 par. 2 let. a) et let. b) CDI CH-FR. La demande d'assistance ne peut dès lors constituer une « pêche aux informations » et les renseignements requis sont vraisemblablement pertinents.

5.6 Le Tribunal rappelle en outre que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 4.3 supra). En l'espèce, l'objet de la demande d'assistance en cause est le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur le revenu de la recourante pour les années 2014 et 2015. Considérant la recourante comme une résidente fiscale française, la DGFIP a demandé des renseignements concernant des comptes bancaires détenus par celle-ci en Suisse afin de dé-

terminer le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés. Ces informations permettront potentiellement à l'autorité requérante de déterminer et imposer le revenu de la recourante pour les années 2014 et 2015 en France. Le Tribunal constate ainsi qu'il existe un rapport entre l'état de fait décrit dans la demande d'assistance de l'autorité requérante et les documents requis et que ceux-ci sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure menée par l'autorité requérante.

5.7 Dans ces circonstances, le Tribunal retient que la demande d'assistance présentée par l'autorité requérante est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable et ne s'inscrit pas dans le cadre d'une « pêche aux renseignements ». Remettre en cause les éléments de fait avancés par l'autorité requérante pour justifier l'assujettissement fiscal de la recourante en France reviendrait à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (cf. consid. 4.1 supra).

5.8 Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violations du principe de la bonne foi et de la norme de la pertinence vraisemblable par l'autorité requérante.

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.

La recourante 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 administra-

tive 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 de la recourante. 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 à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Renaud Rini

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 :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)