



## Arrêt du 15 mars 2021

---

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Daniel Riedo, Annie Rochat Pauchard, juges,  
Jean-Luc Bettin, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_, c/o **B.** \_\_\_\_\_, (...),  
représentée par  
Maître Pierre-Damien Eggly et  
Maître Elisa Bianchetti, (...),  
recourante,

contre

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

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

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

**A.a** En date du (...) juin 2017, la Direction générale des finances publiques de la République française (ci-après : DGFIP, autorité fiscale française ou autorité requérante) adressa à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) deux demandes d'assistance administrative en matière fiscale basées 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).

Ces deux demandes firent suite à une première, déposée par la DGFIP en 20(...), portant principalement sur des renseignements relatifs au domicile de C. \_\_\_\_\_ et à sa situation fiscale dans le canton de Berne. Cette demande fit l'objet d'une décision de l'AFC puis d'une procédure sur recours devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal) et d'un arrêt, rendu le 18 janvier 2018, sous référence A-4434/2016.

**A.b** Dans ses requêtes du (...) juin 2017 – portant les références (...) et (...) –, la DGFIP exposa procéder au contrôle de la situation fiscale de C. \_\_\_\_\_ et de son épouse, D. \_\_\_\_\_, pour les périodes allant de 20(...) à 20(...) (s'agissant de l'impôt sur le revenu) et de 20(...) à 20(...) (s'agissant de l'impôt de solidarité sur la fortune). Elle indiqua que, selon les informations à sa disposition, les prénommés étaient fiscalement domiciliés en France et étaient par conséquent soumis à l'obligation de déclarer leurs comptes bancaires ouverts à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels ils détiennent une procuration, leurs revenus de sources française et étrangère et leur patrimoine situé en France et à l'étranger. Les deux demandes de l'autorité fiscale française visaient ainsi à connaître le montant des avoirs et des revenus, prétendument non déclarés par les prénommés aux autorités françaises, détenus dans deux banques sises en Suisse, à savoir la Banque E. \_\_\_\_\_, et la Banque F. \_\_\_\_\_.

**A.c** La DGFIP indiqua que, selon ses informations, plusieurs comptes bancaires pourraient avoir été ouverts par les intéressés auprès de la Banque F. \_\_\_\_\_ – (...), (...), (...) – et auprès de la Banque E. \_\_\_\_\_ – (...) – et, sur cette base, sollicita les documents et renseignements suivants :

« (a) Veuillez fournir, pour les comptes bancaires détenus au sein de la E. \_\_\_\_\_ [respectivement de la Banque F. \_\_\_\_\_] et dont les références sont mentionnées ci-dessus :

- le formulaire A de chaque compte ;

- les états de fortune au 01/01/20(...), 01/01/20(...), 01/01/20(...), 01/01/20(...), 01/01/20(...), 01/01/20(...) et au 01/01/20(...);
  - les relevés de ce compte sur la période du 01/01/20(...) au 31/12/20(...), 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).
- (b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont les contribuables seraient directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de la banque E.\_\_\_\_\_ [respectivement Banque F.\_\_\_\_\_] ainsi que ceux pour lesquels ils disposeraient d'une procuration. Veuillez préciser la date d'ouverture de ces comptes bancaires, et le cas échéant, la date de clôture.
- (c) Veuillez fournir les informations demandées au point (a) pour les comptes identifiés au point (b).
- (d) S'il apparaît que les avoirs figurant sur les comptes mentionnés aux points (a) et (b) ont été transférés vers d'autres comptes, merci de fournir les références de ces comptes ainsi que le nom de la banque et du territoire de destination. Si ces comptes sont gérés par des établissements bancaires suisses, merci de fournir les éléments demandés aux points (a) pour ces comptes ».

## **B.**

**B.a** Par deux ordonnances de production datées du 14 juillet 2017, l'AFC requit de G.\_\_\_\_\_ (anciennement E.\_\_\_\_\_), d'une part, et de la Banque F.\_\_\_\_\_ en liquidation, d'autre part, de fournir les documents et renseignements demandés.

### **B.b**

**B.b.a** Par courrier du 28 juillet 2017, H.\_\_\_\_\_, à qui furent confiées les archives de la Banque F.\_\_\_\_\_ alors en liquidation, répondit à la sollicitation de l'AFC et transmit les documents – formulaires A, relevés de compte, états de fortune et/ou états des titres – relatifs aux onze comptes dont C.\_\_\_\_\_ est, respectivement était titulaire et/ou bénéficiaire économique. Aucun ne concernait la fondation A.\_\_\_\_\_.

**B.b.b** Par courrier du même jour, la Banque G.\_\_\_\_\_ donna suite à la requête de l'autorité inférieure, transmettant les documents – formulaires A ou T, relevés de compte, états de fortune et/ou états des titres – relatifs aux sept comptes dont C.\_\_\_\_\_ est, respectivement était titulaire et/ou bénéficiaire économique, à savoir, notamment, les comptes (...) A.\_\_\_\_\_ et (...) I.\_\_\_\_\_ – ce dernier a été clos le 13 juin 20(...) – durant les années 20(...) à 20(...) (du 1<sup>er</sup> janvier 20[...] au 31 décembre 20[...]).

**C.**

**C.a** Par courrier du 3 août 2017, la fondation A.\_\_\_\_\_, à J.\_\_\_\_\_  
(Liechtenstein), informa l'AFC avoir désigné M<sup>e</sup> K.\_\_\_\_\_, avocat à Zurich, comme personne autorisée à recevoir des notifications.

**C.b** Le 14 août 2017, procuration à l'appui, M<sup>e</sup> K.\_\_\_\_\_ indiqua défendre les intérêts de la fondation A.\_\_\_\_\_ dans le cadre de la procédure d'assistance administrative ouverte par la DGFIP le (...) juin 2017.

**C.c** Par ordonnance du 11 octobre 2017, l'AFC informa A.\_\_\_\_\_, par l'entremise de son mandataire, envisager de donner suite à la demande de l'autorité fiscale française et de lui communiquer l'indication selon laquelle C.\_\_\_\_\_ est ayant droit économique du compte bancaire n° (...) (A.\_\_\_\_\_) ouvert auprès de la G.\_\_\_\_\_ ainsi qu'une copie du formulaire A dudit compte et les relevés portant sur la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 20(...) au 31 décembre 20(...). Au surplus, l'AFC indiqua donner accès au dossier à A.\_\_\_\_\_, respectivement à son mandataire, et lui octroya un délai pour consentir à la transmission des informations telles que décrites et des documents, respectivement pour prendre position.

**C.d** Par courrier du 19 octobre 2017, M<sup>e</sup> Pierre-Damien Eggly, avocat à Genève, informa l'AFC, procuration à l'appui, représenter la fondation A.\_\_\_\_\_ « *dans le cadre de l'assistance administrative avec la France* ».

**C.e** Le 15 novembre 2017, A.\_\_\_\_\_, agissant par l'entremise de M<sup>e</sup> Pierre-Damien Eggly et M<sup>e</sup> Elisa Bianchetti, déposa ses observations, indiquant s'opposer à ce que l'AFC transmette à l'autorité fiscale française la documentation bancaire relative au compte A.\_\_\_\_\_ ouvert auprès de la banque G.\_\_\_\_\_ ainsi que tout autre document et/ou information dans lequel il serait fait mention de A.\_\_\_\_\_ et/ou de son compte bancaire.

**D.**

**D.a** Le 31 juillet 2018, l'AFC actualisa les documents qu'elle entendait transmettre à la DGFIP, ajoutant à la liste communiquée le 11 octobre 2017 les états de fortune du compte n° (...).

**D.b** Par courrier du 20 août 2018, A.\_\_\_\_\_ confirma s'opposer à la transmission de tout document bancaire (y compris les états de fortune) et/ou information à l'autorité requérante.

**E.**

Par trois décisions distinctes datées du 3 mai 2019, la première notifiée à C. \_\_\_\_\_ (en qualité de personne concernée) et aux sociétés L. \_\_\_\_\_, M. \_\_\_\_\_ et N. \_\_\_\_\_ (en qualité de personnes habilitées à recourir), la seconde notifiée à D. \_\_\_\_\_ (en qualité de personne concernée), la troisième notifiée à A. \_\_\_\_\_ (en qualité de personne habilitée à recourir), l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité fiscale française concernant C. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ (personnes concernées).

Dans la troisième décision, objet de la présente procédure, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité fiscale française et décida de communiquer, s'agissant de la fondation A. \_\_\_\_\_, considérée comme personne habilitée à recourir, l'information selon laquelle C. \_\_\_\_\_ est ayant droit économique du compte n° (...) ainsi que les documents suivants : copie du formulaire T du compte n° (...), les états de fortune du compte n° (...) et les relevés du compte n° (...).

**F.**

**F.a** A l'encontre de la décision qui lui a été notifiée, la fondation A. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante), représentée par M<sup>e</sup> Pierre-Damien Eggly et M<sup>e</sup> Elisa Bianchetti, interjeta recours par mémoire daté du 3 juin 2019, concluant à son annulation et, principalement, à ce qu'il soit dit que l'assistance administrative requise est refusée, subsidiairement, au renvoi de la cause à l'AFC (ci-après : autorité inférieure) pour nouvelle décision et tri des pièces en tant que seule la documentation bancaire de A. \_\_\_\_\_ postérieure à 20(...) soit transmise.

En annexe à son mémoire, la recourante versa seize pièces en cause.

**F.b** D. \_\_\_\_\_ ne contesta pas la décision qui lui a été notifiée. Quant à C. \_\_\_\_\_ et aux sociétés L. \_\_\_\_\_, M. \_\_\_\_\_ et N. \_\_\_\_\_, ils interjetèrent recours par mémoire daté du 3 juin 2019 ; ce dossier fait l'objet d'une procédure auprès du Tribunal administratif fédéral, sous référence A-2730/2019, dans laquelle un arrêt est également rendu ce jour ; les deux procédures furent traitées de manière coordonnée, à défaut d'être jointes.

**G.**

**G.a** Invitée à se déterminer sur le recours, l'autorité inférieure conclut, dans une réponse datée du 20 décembre 2019, à son rejet.

**G.b** Le 28 février 2020, la recourante répliqua, déclarant persister dans ses conclusions.

**G.c** Le 27 mars 2020, l'autorité inférieure dupliqua ; cette écriture fut transmise à la recourante, le 31 mars 2020.

En tant que besoin, les autres faits pertinents seront examinés dans les considérants en droit ci-après.

## **Droit :**

### **1.**

**1.1** Le Tribunal examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (cf. ATAF 2007/6 consid. 1).

**1.2** 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, le 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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF ; cf. également 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, LAAF ; RS 651.1]). Il est ainsi compétent pour connaître de la présente affaire.

**1.3** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

**1.4** Pour que le recours soit recevable, encore faut-il que la recourante ait bien la qualité pour recourir, ce que le Tribunal doit examiner d'office.

**1.4.1** Aux termes de l'art. 19 al. 2 LAAF ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA.

**1.4.2** L'art. 19 al. 2 LAAF confère d'abord la qualité pour recourir à la « *personne concernée* ». Cette notion est définie à l'art. 3 let. a LAAF : est une

personne concernée celle au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements. La requête de l'autorité fiscale française ne portait pas sur la situation de la fondation A.\_\_\_\_\_, mais sur celle de C.\_\_\_\_\_ et de son épouse, D.\_\_\_\_\_, si bien qu'elle ne saurait être considérée comme une « *personne concernée* » en la présente procédure.

### 1.4.3

**1.4.3.1** L'art. 19 al. 2 LAAF confère ensuite la qualité pour recourir aux personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b), et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). L'intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 al. 1 let. c PA correspond à celui qui est visé à l'art. 89 al. 1 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF ; RS 173.110) et doit être interprété de la même manière. Il doit s'agir d'un intérêt direct et concret. La partie recourante doit se trouver dans un rapport suffisamment étroit, spécial et digne d'être pris en considération avec la décision entreprise. Elle doit être touchée dans une mesure et avec une intensité plus grande que l'ensemble des administrés (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et les références citées ; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral en les causes jointes A-2013/2019 et A-2015/2019 du 15 décembre 2020 consid. 1.4.1.2).

**1.4.3.2** En l'espèce, la recourante a été destinataire de la décision de l'autorité inférieure du 3 mai 2019 objet de la présente procédure. Dite décision portait spécifiquement sur sa situation dans le cadre de la procédure d'assistance administrative concernant C.\_\_\_\_\_ et son épouse, D.\_\_\_\_\_, toutes deux personnes concernées. Dans sa décision, l'autorité inférieure a précisé reconnaître à la fondation A.\_\_\_\_\_ un statut particulier, celui de personne dont elle pouvait supposer, sur la base du dossier, qu'elle était habilitée à recourir en vertu de l'art. 19 al. 2 LAAF (cf. art. 14 al. 2 LAAF). A juste titre dès lors que l'autorité inférieure entend transmettre à l'autorité fiscale française des informations la concernant tout particulièrement, notamment s'agissant de sa situation financière. Elle se trouve ainsi dans une relation particulière, étroite et digne d'être prise en considération avec l'objet du litige (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1490/2020 du 18 novembre 2020 consid. 1.4, A-2463/2018 et A-2465/2018 [causes jointes] du 27 novembre 2019 consid. 1.3) et a conséquemment qualité pour qualité pour recourir.

**1.5** Présenté dans le délai (art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, le recours interjeté par la fondation A. \_\_\_\_\_, laquelle dispose de la qualité pour recourir (cf. ci-dessus, consid. 1.4.3.2), est recevable, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur ses mérites.

**1.6** A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif *ex lege* (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

## **2.**

**2.1** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR / ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 2011, pp. 300 ss). 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 (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3 ; cf. également ALFRED KÖLZ / ISABELLE HÄNER / MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>ème</sup> éd., 2013, ch. 1135).

**2.2** La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; cf. ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>ème</sup> éd., 2016, ch. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER / MICHAEL BEUSCH / LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>ème</sup> éd., 2013, ch. 2.149).

## **3.**

### **3.1**

**3.1.1** Dans un premier grief, la recourante se plaint d'une violation du droit d'être entendu. Elle reproche à l'autorité inférieure une motivation insuffisante et contradictoire de sa décision (cf. mémoire de recours, p. 17 ss) et d'avoir omis de lui communiquer l'intégralité des pièces du dossier avant de rendre la décision querellée (cf. réplique du 28 février 2020, p. 1 et 2).

L'autorité inférieure conteste quant à elle toute violation du droit d'être entendu, affirmant avoir remis à la recourante l'intégralité des pièces du dossier faisant l'objet de la procédure et niant toute contradiction dans l'argumentaire de la décision contestée, reconnaissant uniquement une erreur de plume relative à la référence à une pièce figurant dans la décision (cf. réponse du 20 décembre 2019, p. 3).

**3.1.2** Il y a lieu d'examiner en priorité ce grief de nature formelle (sur le principe de l'examen prioritaire du droit d'être entendu, cf. ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5).

## **3.2**

**3.2.1** 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]), en particulier, le droit pour le justiciable de s'exprimer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. 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). Il impose en outre à l'autorité administrative de *motiver* clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 141 V 557 consid. 3.2, 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A\_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). La *motivation* doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas se prononcer sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (cf. ATF 141 V 557 consid. 3.2, 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_950/2012 du 8 août 2013 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5528/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (cf. arrêt du Tribunal fédéral 5A\_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

**3.2.2** L'art. 14 LAAF concrétise dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 Cst. (cf. ATF 145 II 119 consid. 4.1, arrêt du Tribunal fédéral 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 3.1). Ainsi, l'AFC doit informer, selon les modalités décrites par cette disposition, les personnes concernées et les autres personnes habilitées à recourir quant au principe de l'échange et à l'étendue des informations qu'elle entend communiquer (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; A. DONATSCH / S. HEIMGARTNER / F. MEYER / M. SIMONEK, *Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht*, 2<sup>ème</sup> éd., 2015, p. 262). Lorsqu'une personne habilitée à recourir est domiciliée à l'étranger, l'AFC invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications (cf. art. 14 al. 3 LAAF).

Selon l'art. 15 LAAF, les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. De manière générale, la personne doit être informée de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-769/2015 du 23 avril 2019 consid. 1.5.1.2, A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1 et A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.2 ; CHARLOTTE SCHODER, *Praxiskommentar StAhiG*, 2014, n° 159 ad art. 14 LAAF).

**3.2.3** S'agissant plus spécialement de l'accès au dossier, l'art. 26 PA garantit expressément le droit de consulter les pièces du dossier dont, en particulier, les observations responsives des autorités (let. a), ainsi que tous les actes servant de moyens de preuve (let. b), au siège de l'autorité appelée à statuer. Il suffit à cet égard que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (cf. ATF 128 V 272 consid. 5b/bb et 112 Ia 202 consid. 2a). Ni la PA, ni la Constitution ne confèrent en revanche le droit de prendre connaissance de documents purement internes qui sont destinés à la formation de l'opinion et n'ont pas le caractère de preuves (cf. ATF 129 V 472 consid. 4.2.2, 125 II 473 consid. 4a et 115 V 297 consid. 2g/aa). Par ailleurs, le droit de consulter le dossier n'est pas absolu et peut être limité pour la sauvegarde d'un intérêt public ou privé important qui requiert le maintien du secret (cf. art. 27 al. 1 et 2 PA ; voir également ATF 122 I 153 consid. 6a). Cela étant, une pièce dont la consultation a été refusée ne peut être utilisée au désavantage de la partie concernée que si l'autorité lui en a communiqué, oralement ou par écrit, le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (art. 28 PA).

### 3.2.4

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

**3.2.4.2** Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s. ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.1 et 2C\_32/2017 du 22 décembre 2017 consid. 2.3 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.3, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3).

**3.3** En l'espèce, à l'analyse du dossier, le Tribunal ne partage pas l'avis de la recourante sur l'existence d'une violation du droit d'être entendu.

**3.3.1** Sous l'angle de la motivation prétendument insuffisante, il sied de relever que la décision entreprise contient une motivation compréhensible et cohérente, y compris au sujet du lien entre la recourante et C. \_\_\_\_\_, personne concernée par la requête de la DGFIP. En effet, l'AFC ne conteste pas qu'en l'occurrence, C. \_\_\_\_\_ n'apparaît pas sur le formulaire T comme ayant droit économique du compte, mais en qualité de *Settlor*. L'autorité inférieure expose ensuite que, nonobstant sa qualité de *Settlor*, C. \_\_\_\_\_ a bénéficié de plusieurs versements provenant de la fondation A. \_\_\_\_\_, sans que leur cause ne soit expliquée, instillant le doute quant à la qualité réelle de C. \_\_\_\_\_ au sein de cette fondation et justifiant par conséquent la transmission (cf. décision querellée, p. 7). Au regard de ce qui précède, l'on ne saurait considérer que la décision entreprise soit insuffisamment motivée, respectivement considérer la motivation de cette

décision comme contradictoire au point de la rendre incompréhensible et impossible à attaquer en justice. Le Tribunal en veut pour preuve le mémoire de vingt-trois pages que la requérante a versé en cause pour contester la légalité de la communication d'informations à son sujet aux autorités fiscales françaises, démontrant ainsi avoir parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure.

**3.3.2** S'agissant de l'accès au dossier, il convient de relever que les pièces – au nombre de trois – que l'autorité inférieure a décidé de communiquer à l'autorité fiscale française et qui sont expressément répertoriées dans le dispositif de la décision entreprise ont bien été portées à la connaissance de la requérante avant que l'autorité inférieure ne statue. Cette transmission a eu lieu en deux temps, en annexe à deux ordonnances distinctes rendues par l'autorité inférieure, la première en date du 11 octobre 2017 (deux pièces), et la seconde, le 31 juillet 2018 (une pièce). Simultanément, l'autorité inférieure a adressé à l'intéressée des pièces « *garantissant l'accès au dossier* », treize documents le 11 octobre 2017 et neuf le 31 juillet 2018. Certes, ainsi que le mentionne à juste titre la requérante devant le Tribunal de céans, la numérotation de ces différents documents a subi des modifications en cours de procédure, contribuant à complexifier la consultation du dossier. Ce changement s'explique néanmoins par les démarches d'instruction complémentaires effectuées par l'autorité inférieure après l'envoi de l'ordonnance du 11 octobre 2017 et de ses annexes. De plus, le respect du droit d'être entendu implique pour l'administré intéressé de pouvoir consulter l'intégralité des pièces du dossier le concernant – sous réserve de celles entrant dans le champ d'application de l'art. 27 PA – mais ne s'étend pas à une méthode de numérotation particulière ou à l'absence de modification de celle-ci en cours de procédure (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1261/2014 du 25 juillet 2014 consid. 3.1). Pour ce qui a trait au cas d'espèce, le Tribunal considère que la formulation des ordonnances des 11 octobre 2017 et 31 juillet 2018, d'une part, et du dispositif de la décision querellée, d'autre part, était suffisamment claire pour permettre à la requérante de comprendre quelles pièces l'autorité inférieure avait décidé de transmettre à l'autorité requérante en réponse à sa requête d'assistance administrative. Enfin, il convient de souligner qu'à la suite des deux ordonnances précitées, la requérante a bénéficié d'un délai suffisant – de dix jours – pour consentir à la communication des informations et documents, respectivement pour exposer son point de vue, si bien que son droit d'être entendu a été pleinement et entièrement respecté.

**3.3.3** Mal fondé, le grief de violation du *droit d'être entendu* doit être rejeté.

#### 4.

Les arguments des parties – sur le fond du litige – peuvent être résumés comme suit.

**4.1** Dans son mémoire de recours et son écriture subséquente, la recourante estime la CDI CH-FR inapplicable au cas d'espèce. Elle argue que le conseil de la fondation A.\_\_\_\_\_ est l'organe décisionnaire de la fondation et qu'il agit en tant que « *trustee* » pour la fondation, laquelle a son siège à K.\_\_\_\_\_, au Liechtenstein. Ledit conseil n'est ni résident suisse ni résident français, et l'unique bénéficiaire de la fondation est O.\_\_\_\_\_, qui est résidente monégasque, si bien que les informations concernant la fondation A.\_\_\_\_\_ sont exclus du champ d'application de la CDI CH-FR, laquelle est inapplicable en l'espèce.

La recourante fait en outre grief à l'autorité inférieure d'avoir violé les art. 4 al. 3 LAAF, lequel mentionne que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas concernées par la demande est exclue, et 7 let. a LAAF, lequel interdit à l'autorité requérante de faire usage de l'assistance administrative pour aller à la pêche aux renseignements. Or, la fondation A.\_\_\_\_\_ relève qu'elle n'est pas visée par la demande de la DGFIP du (...) juin 2017, que l'autorité requérante n'a jamais sollicité la transmission de documents et/ou de renseignements à son propos et, dans sa décision du 3 mai 2019, l'autorité inférieure ne démontre nullement en quoi la documentation bancaire transmise pourrait être pertinente pour l'autorité fiscale requérante.

**4.2** Dans sa réponse du 20 décembre 2019, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours. Elle rappelle que le but de la demande de la DGFIP est de déterminer les avoirs de C.\_\_\_\_\_ situés en Suisse et non déclarés aux autorités françaises et précise que le compte bancaire détenu en Suisse par la fondation A.\_\_\_\_\_ est situé en Suisse, si bien que la CDI CH-FR s'applique. De plus, l'AFC relève que l'identité de C.\_\_\_\_\_, lequel a au demeurant bénéficié de plusieurs versements de ladite fondation, apparaît sur le formulaire T établi à l'ouverture du compte par la fondation A.\_\_\_\_\_. L'AFC en déduit la pertinence vraisemblable de la transmission à l'autorité requérante des documents relatifs à cette entité sise au Liechtenstein et souligne enfin que la demande de la DGFIP contient l'ensemble des indications exigées par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel de la CDI CH-FR.

#### 5.

Le cadre juridique déterminant est le suivant.

**5.1** L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR ainsi que par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; également publié au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (RO 2010 5683), lequel s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant les années postérieures à 2009.

**5.2** 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 Tribunal administratif fédéral A-3411/2018 du 10 mars 2020 consid. 3.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2). Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'éléments à fournir est conçue de telle manière que si l'État requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

### **5.3**

**5.3.1** 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 États contractants (cf. notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4 ; cf. 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, spéc. p. 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 États 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 si, une fois ceux-

ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

**5.3.2** Il n'incombe pas à l'État requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet État 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'État requérant, le rôle de l'État 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'État 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 ; cf. à ce sujet, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 *in fine*).

## 5.4

**5.4.1** Le *principe de la bonne foi* s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double imposition (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 142 II 161 consid. 2.1.3). L'État 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 (*safort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou contradictions manifestes (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4.1 et la jurisprudence citée).

**5.4.2** La bonne foi d'un État est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'État requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'État requérant (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3 et 142 II 161 consid. 2.1.3), 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'État requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un État doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets

(cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et les références citées).

**5.4.3** 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'État requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a d'ailleurs 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 (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

**5.5** 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* »] ; 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'État requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et la jurisprudence citée).

**5.6** Le *principe de spécialité* veut que l'État requérant n'utilise les informations reçues de l'État requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication] ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'État requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux États et que l'autorité compétente de l'État requis autorise cette utilisation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication], 2C\_537/2019 précité consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément in-

former l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_537/2019 précité consid. 3.5, 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

**5.7** L'État requérant doit respecter le *principe de subsidiarité* selon lequel l'assistance n'est accordée à l'État 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'État requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'État requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; voir aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C\_493/2019 du 18 août 2020 consid. 5.5 ; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2). 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'État 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 (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'État 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.

**5.8** Les règles de procédure applicables dans l'État requérant et dans l'État requis doivent également être respectées. L'autorité inférieure dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 et les références citées).

## **5.9**

**5.9.1** La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'État requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'État requérant (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.3.1 et la référence citée).

**5.9.2** En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF dispose que la transmission de renseignements relatifs à des personnes n'étant pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1<sup>er</sup> janvier 2017 (RO 2016 5059), par l'ajout suivant : « *lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission de renseignements* ».

**5.9.3** La notion de « *personne concernée* » dans son sens matériel découle de l'expression « *personnes qui ne sont pas concernées par la demande* » figurant à l'art. 4 al. 3 LAAF. L'interprétation de cette norme doit être effectuée à la lumière du critère conventionnel de pertinence vraisemblable, et si des informations concernant une société peuvent être déterminantes pour l'imposition du contribuable visé par la demande d'assistance, elles constituent alors à tout le moins des renseignements vraisemblablement pertinents. Tel peut en particulier être le cas, selon la jurisprudence, si le contribuable visé par la demande domine économiquement la société détentrice des informations (cf. ATF 142 II 69 consid. 3.1 ; cf. également ATF 141 II 436 consid. 3.3, 4.5 et 4.6). Tel peut aussi être le cas si, à l'inverse, le détenteur d'informations domine économiquement le contribuable visé. Le critère décisif demeure dans tous les cas la pertinence vraisemblable des renseignements.

**5.9.4** Se fondant sur les principes susmentionnés, le Tribunal fédéral a accepté la transmission de documents comprenant le nom de tiers également dans les situations suivantes (indiquées parmi d'autres *in* : ATF 144 II 29 consid. 4.2.4), précision devant être faite que ces principes n'ont pas été modifiés par les récentes jurisprudences du Tribunal fédéral (cf. ATF 146 I 172 ainsi que l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 [destiné à la publication]). Dans le contexte d'une demande tendant à déterminer si des prestations dont une société française prétendait avoir bénéficié de la part d'une société sœur établie en Suisse étaient effectives et ouvraient le droit à la déduction de la charge y relative (prix de transfert), il a été admis que le nom et l'adresse des salariés de la société suisse pouvaient être transmis, ces informations étant vraisemblablement pertinentes pour vérifier que la société suisse avait un personnel distinct de la société française et était en mesure d'effectuer les prestations litigieuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_690/2015 du 15 mars 2015 consid. 3.5 et 4.4, rappelé également *in* : ATF 143 II 185 consid. 3.3.3). S'agissant de déterminer l'existence réelle d'une société détenant un compte bancaire suisse, il a été admis que les noms des éventuels titulaires du mandat de gestion de ladite société au sein de la banque pouvaient être transmis, en application

du principe de la confiance, car savoir qui gérait cette société et ses avoirs était vraisemblablement pertinent pour vérifier qu'il ne s'agissait pas d'une société écran destinée à dissimuler l'identité du véritable détenteur des avoirs placés auprès de la banque (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.4). Dans le prolongement de ce qui précède, il a également été jugé que l'art. 4 al. 3 LAAF ne faisait pas obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.4, 142 II 161 consid. 4.6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1 et 3.5 ainsi que 2C\_963/2014 précité consid. 6.2 non publié dans l'ATF 141 II 436 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1560/2018 du 8 août 2019 consid. 7.4 ; voir également, l'arrêt A-3764/2017 du 2 octobre 2019 consid. 2.4.2, au sujet de la compatibilité entre le jugement de la Cour de céans [arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5715/2018 du 3 septembre 2019], rendu sur recours du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence, et la jurisprudence du Tribunal fédéral relative au droit d'être entendu de tiers).

**5.9.5** Les personnes mentionnées dans la documentation bancaire sont protégées par le *principe de spécialité* qui veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI-FR ; ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3 ; cf. également ci-dessus, consid. 5.6).

## 6.

**6.1** En l'occurrence, il convient préliminairement de souligner que c'est sur la base des demandes de la DGFIP du (...) juin 2017 (cf. ci-dessus, let. A) que doivent être déterminés le droit applicable ainsi que le cadre du présent litige opposant la fondation A. \_\_\_\_\_ à l'AFC. Lesdites demandes portent sur la situation fiscale de C. \_\_\_\_\_ et de son épouse, D. \_\_\_\_\_, qui sont les deux personnes concernées, si bien que la CDI CH-FR s'applique à la présente cause (cf. art. 1 CDI CH-FR), le critère du domicile dans l'un ou l'autre des États parties à la convention étant *in casu* manifestement rempli. La fondation A. \_\_\_\_\_ n'est pas directement concernée par la demande de l'autorité fiscale française mais doit être à proprement parler considérée comme un tiers non concerné. L'objet du litige se limite dès lors à examiner si la communication d'une information et de documents

relatifs à la recourante est vraisemblablement pertinente pour connaître la situation fiscale de C. \_\_\_\_\_, respectivement de son épouse, D. \_\_\_\_\_ (pour les aspects théoriques, cf. ci-dessus, consid. 5.9).

## 6.2

**6.2.1** Il est vrai que la pertinence vraisemblable des renseignements concernant la recourante dans le cadre d'une procédure portant sur C. \_\_\_\_\_ n'apparaît pas d'emblée évidente. En effet, à l'analyse du dossier et des pièces fournies par G. \_\_\_\_\_ – notamment le formulaire T (cf. clé [...] transmise par l'AFC dans le cadre de la procédure de recours, pce 7) – et par la recourante – notamment l'acte de désignation des bénéficiaires (cf. annexe n° 13 au mémoire de recours) – il ressort que C. \_\_\_\_\_ n'est pas titulaire ou ayant droit économique du compte au nom de A. \_\_\_\_\_ et n'est pas le bénéficiaire de cette fondation. Le formulaire T atteste ainsi de sa qualité de « *Settlor* », à savoir de constituant de cette entité de droit liechtensteinois au bénéfice exclusif de son ou de ses enfant(s) né(s) de son deuxième mariage, soit en l'occurrence exclusivement de sa fille, O. \_\_\_\_\_, au jour de son trentième anniversaire. Le formulaire T fait également mention du caractère irrévocable et discrétionnaire de la fondation.

Cela étant, l'analyse des relevés de compte met en lumière plusieurs versements de la recourante en faveur de C. \_\_\_\_\_ sans que leurs causes n'apparaissent clairement. Concrètement, le Tribunal a recensé cinq versements durant la période sous investigation, de 75'029 euros le 13 décembre 20(...) (cf. clé [...] transmise par l'AFC dans le cadre de la procédure de recours, pce 19, p. 136), de 50'029 euros le 8 janvier 20(...) (cf. *idem*, p. 141), de 50'047 euros le 15 février 20(...) (cf. *idem*, p. 144), de 100'002 euros le 24 juin 20(...) (cf. *idem*, p. 162) et de 100'047 euros le 3 juillet 20(...) (cf. *idem*, p. 166). De même, il y a lieu de considérer – et c'est l'aspect décisif en l'espèce – que les montants ci-dessus répertoriés sont entrés dans le patrimoine de C. \_\_\_\_\_ et peuvent par conséquent avoir une incidence fiscale. Il en va de même, bien que dans une moindre mesure, pour D. \_\_\_\_\_, laquelle a bénéficié de deux versements, l'un de 12'027 euros le 17 septembre 20(...) (cf. clé [...] transmise par l'AFC dans le cadre de la procédure de recours, pce 19, p. 258) et le second, de 3'016.50 euros, le 25 septembre 20(...) (cf. *idem*, p. 261). Il importe peu au stade de l'analyse de la situation à la lumière de la réglementation portant sur l'assistance administrative en matière fiscale que ces virements entrent ou non dans les buts statutaires de la recourante. De même, la question de savoir si cette dernière doit ou non être considérée comme équivalant à un trust irrévocable et discrétionnaire n'a pas à être examinée dans le

cadre de l'assistance administrative *in casu*, cette qualification juridique étant une question de droit fiscal matériel qui pourrait le cas échéant devoir être tranchée par l'autorité en charge de la taxation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_823/2020 du 13 octobre 2020 consid. 4.2 ; cf. en outre, sur la personnalité juridique de A.\_\_\_\_\_ et – plus généralement – des fondations de droit liechtensteinois, cf. néanmoins arrêt du Tribunal fédéral 2C\_564/2017 du 4 avril 2019, consid. 5.10 et les références citées). Il en va de même s'agissant du rôle exact de C.\_\_\_\_\_ au sein de la fondation A.\_\_\_\_\_ – *Settlor* ou bénéficiaire. En l'état, dans le cadre d'une procédure tranchant un litige d'assistance administrative en matière fiscale, la question de la vraisemblable pertinence des renseignements transmis est seule décisive. Cette condition est ici remplie eu égard à leur impact potentiel sur la situation fiscale de C.\_\_\_\_\_ et de son épouse, si bien que la transmission par l'AFC des renseignements portant sur la recourante apparaît justifiée.

**6.2.2** Au surplus, il convient de souligner que l'intérêt privé de la recourante à ce que son compte bancaire ouvert auprès de la Banque G.\_\_\_\_\_ ne soit pas porté à la connaissance de la DGFIP ne saurait être considéré comme prédominant. En effet, la recourante est protégée par le principe de spécialité qui a pour conséquence que les renseignements et documents fournis à l'autorité fiscale les ayant requis ne peuvent être utilisés qu'à l'encontre de C.\_\_\_\_\_ et/ou de son épouse, et non à son endroit. La jurisprudence du Tribunal fédéral à ce propos a encore été rappelée et confirmée récemment (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_232/2020 du 19 janvier 2021, consid. 6.1.2 et les références citées).

**6.3** Il s'ensuit que les griefs matériels de la recourante doivent être écartés.

## 7.

Au vu 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 mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

La décision rendue par l'AFC le 3 mai 2019 est ainsi confirmée, précision devant au surplus être faite que l'autorité inférieure devra informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de C.\_\_\_\_\_ et/ou de D.\_\_\_\_\_, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, et en aucune façon à l'encontre de la recourante (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 et 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4).

**8.**

**8.1** 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 (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, d'un même montant, déjà versée.

**8.2** Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 64 al. 1 PA 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 (cf. 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 (cf. 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 (cf. 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.**

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de C.\_\_\_\_\_ et/ou de D.\_\_\_\_\_, seules personnes concernées par la requête de la DGFIP, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

**3.**

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge de la recourante. Ils seront prélevés sur l'avance de frais, d'un même montant, déjà versée.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Jean-Luc Bettin

**Indication des voies de droit :**

Le présent arrêt, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaqué 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 :