



Cour I
A-2807/2022

Arrêt du 9 janvier 2023

Composition

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

Parties

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

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 demandé l'assistance administrative en matière fiscale à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC) le (...) 2017 (n° de réf. [...]) puis le (...) 2020 (n° de réf. [...]). Lesdites demandes concernaient Madame A. _____ (ci-après : la personne concernée) et portaient sur les périodes fiscales 2014 et 2015. Elles étaient fondées 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).

B.

B.a Par décision finale du 8 novembre 2017, l'AFC a octroyé l'assistance administrative à l'autorité requérante dans la procédure (...).

B.b Par acte du 11 décembre 2017, la personne concernée a recouru par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision précitée.

B.c Par arrêt du 30 juillet 2019 (A-7022/2017), le TAF a partiellement admis ledit recours et a modifié la décision finale de l'AFC du 8 novembre 2017.

C.

C.a Par décision finale du 2 mars 2021, l'AFC a octroyé l'assistance administrative à l'autorité requérante dans la procédure (...).

C.b Par acte du 6 avril 2021, la personne concernée a recouru par-devant le Tribunal à l'encontre de la décision précitée.

C.c Par arrêt du 4 mars 2022 (A-1620/2021), le TAF a rejeté ledit recours.

D.

D.a Par courrier du 21 mars 2022, la personne concernée, par l'intermédiaire de ses mandataires Maîtres Nicolas Candaux et Laurent Kyd, a présenté une demande de réexamen de la décision finale du 2 mars 2021 auprès de l'autorité inférieure. Elle alléguait, au titre d'éléments de faits nouveaux, l'acquisition de la prescription pour les revenus des années 2014 et 2015. Elle se fondait à cet égard sur un courrier du (...) 2022 de

l'autorité requérante, notifiée à son mandataire français le (...) 2022. Ce courrier avait la teneur suivante :

« (...) Par lettre du (...) 2017, il vous a été indiqué qu'une demande de renseignement avait été adressée aux autorités helvétiques le (...) 2017. J'ai l'honneur de vous informer que, conformément aux dispositions de l'article L. 188 A du Livre des Procédures fiscales, la prescription est désormais acquise s'agissant des revenus des années 2014 et 2015 tels que visés dans l'avis d'examen contradictoire de la situation fiscales (sic) n° (...) du (...) 2016 (...) ».

Aucune annexe n'était mentionnée dans ce courrier. La demande du 21 mars 2022 était assortie d'une demande urgente d'effet suspensif quant à l'exécution de la décision finale du 2 mars 2021.

D.b Par courriel du 14 avril 2022, l'AFC a informé les mandataires de la personne concernée qu'elle ne transmettrait aucune information à l'autorité requérante dans la procédure (...) avant de s'être prononcée sur la demande de réexamen.

D.c Par décision du 24 mai 2022, l'AFC a rejeté la demande de réexamen de la personne concernée. Elle a également déclaré sans objet la requête d'effet suspensif et caduque la mesure qu'elle avait accordée à cet égard le 14 avril 2022.

E.

E.a Par acte du 24 juin 2022, la personne concernée (ci-après : la recourante) a recouru par-devant le TAF à l'encontre de la décision de l'AFC du 24 mai 2022.

Elle a notamment joint à son mémoire de recours un courriel de l'autorité requérante du 22 juin 2022, qui en réponse à la demande du mandataire français de la recourante portant sur le point de savoir si la demande d'assistance administrative du (...) 2020 était sans objet, indiquait :

« (...) je vous confirme que la demande du (...) 2020 ne crée pas une nouvelle prorogation du délai de reprise (...) ».

La recourante a par ailleurs formulé les conclusions suivantes :

« A la forme

1 Déclarer recevable le présent recours ;

Au fond

A titre préalable

2 Ordonner à l'AFC d'entreprendre les démarches nécessaires auprès de la DGFiP pour confirmation que la demande d'assistance administrative du (...) 2020 est devenue sans objet ;

Principalement

3 Annuler la décision de l'AFC du 24 mai 2022 dans la cause portant la référence (...) ;

4 Admettre la demande de réexamen formulée par la recourante le 21 mars 2022 ;

Cela fait et statuant à nouveau

5 Annuler la décision de l'AFC du 8 septembre 2021 (recte : 2 mars 2021) dans la cause portant la référence [...] ;

Subsidiairement

6 Annuler la décision de l'AFC du 24 mai 2022 dans la cause portant la référence (...) ;

7 Renvoyer le dossier à l'AFC pour nouvel examen dans le sens des considérants ;

En tout état

8 Refuser l'assistance administrative en matière fiscale requise par la DGFiP, par demande du (...) 2020 ;

9 Débouter l'AFC de toutes autres ou contraires conclusions ;

10 Condamner l'AFC aux frais et dépens de la présente procédure, lesquels comprendront une indemnité équitable valant participation aux frais d'avocat de la recourante. »

E.b L'AFC s'est déterminée par réponse du 2 août 2022, en concluant, principalement, au rejet du recours dans la mesure de sa recevabilité, sous suite de frais et dépens et, subsidiairement, à l'octroi d'un délai afin qu'elle obtienne la confirmation de la part de l'autorité requérante du maintien de la demande d'assistance administrative du (...) 2020.

E.c Par réplique du 17 août 2022, la recourante a maintenu les conclusions déposées dans son mémoire de recours du 24 juin 2022.

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]). Pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (cf. art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

1.2 En sa qualité de destinataire de la décision du 24 mai 2022, la recourante est spécialement touchée par celle-ci ; elle a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA ; art. 4 al. 3 et 19 al. 2 LAAF).

1.3 Le recours, déposé en temps utile, répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA).

1.4 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 ; ATF 144 II 130 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

Cela étant précisé, sous réserve du considérant 2.7 infra, 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).

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

2.3 En l'espèce, la recourante avance en substance que selon un courrier du (...) 2022 de l'autorité requérante, la prescription serait acquise pour les revenus des années 2014 et 2015. Ces faits et éléments de preuve nouveaux constitueraient, selon la recourante, une modification notable des circonstances justifiant un réexamen de la décision finale de l'AFC du 2 mars 2021. Les demandes d'assistance administrative seraient ainsi devenues caduques en raison de l'acquisition de la prescription et le transfert des renseignements requis ne respecterait plus les principes de la pertinence vraisemblable et de la proportionnalité. La décision de l'AFC du 24 mai 2022 irait donc à l'encontre du principe de la pertinence vraisemblable.

2.4 En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, l'objet de la contestation (*Anfechtungsgegenstand*) porté devant le TAF est déterminé par la décision attaquée. L'objet du litige (*Streitgegenstand*), délimité par les conclusions des parties, ne saurait s'étendre au-delà de l'objet de la contestation. Il s'ensuit que, devant le TAF, le litige peut être réduit par une contestation partielle du recourant de la décision attaquée, mais ne saurait être ni élargi, ni transformé par rapport à ce qu'il était devant l'autorité inférieure, qui l'a fixé dans le dispositif de la décision attaquée et qui est devenu l'objet de la contestation devant le Tribunal de céans (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3 avec réf. ; cf. également *mutatis mutandis* devant le TF : ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 également avec réf.). La recourante ne peut par conséquent pas prendre des conclusions ni formuler des griefs allant au-delà de l'objet de la contestation.

2.5 Saisie d'une demande de réexamen, l'autorité inférieure doit tout d'abord décider si elle entre en matière ou non. La non-entrée en matière constitue une décision au sens de l'art. 5 PA contre laquelle le requérant peut uniquement recourir en alléguant que ladite autorité a nié à tort l'existence des conditions requises pour l'obliger à statuer au fond. Dans ce cas de figure, l'objet du litige est seulement de savoir si l'AFC a eu raison de ne pas entrer en matière sur la requête de réexamen dont elle a été saisie. S'il admet le recours, le Tribunal administratif fédéral ne peut qu'inviter l'autorité inférieure à examiner la demande au fond (ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.4.3). Le TAF ne pourrait en effet pas statuer directement sur le fond, car cela conduirait d'une part à la suppression d'une instance de contrôle juridictionnelle tant au niveau du droit que de l'établissement des faits. Dans cette hypothèse et pour ces motifs, si la recourante présente des

conclusions qui vont au-delà d'un simple renvoi ou portent sur le fond, il n'y a pas lieu d'entrer plus avant en matière sur le recours (ATF 135 II 38 consid. 1.2 avec réf. ; arrêt du TF 2C_555/2015 du 21 décembre 2015 consid. 4). Il n'en va autrement que lorsque l'autorité inférieure a clairement indiqué que dans l'hypothèse où elle serait entrée en matière, la demande aurait dû être rejetée (cf. ATAF 2010/27 consid. 2.1.3).

2.6 Sous réserve de la protection de la bonne foi éventuelle, une décision administrative doit être comprise non pas de manière littérale, mais conformément à sa signification juridique concrète (ATF 132 V 74 E. 2, 121 III 474 consid. 4a et 115 II 415 consid. 3a ; cf. également arrêt du TAF A-3215/2020 du 7 décembre 2020 consid. 7.3.2).

En l'espèce, le Tribunal constate que dans sa décision du 24 mai 2022, l'AFC a indiqué au chiffre 1 de son dispositif :

« La demande de réexamen du 21 mars 2022 est rejetée. »

Il ressort cependant du contenu de la décision de l'AFC du 24 mai 2022 que celle-ci a nié l'existence d'un motif de réexamen et n'a pas indiqué dans sa décision, dans le sens d'une argumentation subsidiaire, que la demande de la recourante aurait dû être rejetée sur le fond. En application de la jurisprudence précitée (cf. consid. 2.4 et 2.5 supra) et bien que l'AFC n'ait pas formellement rendu de décision d'irrecevabilité, il apparaît que l'objet du présent litige porte sur la recevabilité de la demande de réexamen présentée par la recourante et consiste en particulier à examiner si c'est à tort ou à raison que l'autorité inférieure n'est pas entrée en matière sur la demande de réexamen de la recourante. Cette appréciation est confirmée par l'AFC qui, dans sa réponse du 2 août 2022, évoque une « erreur de plume » s'agissant de l'emploi du terme « rejet » au lieu d'« irrecevabilité » quant aux conséquences qu'elle entendait donner à la demande de réexamen de la recourante du 21 mars 2022.

2.7 Au vu de ce qui précède, dans la mesure où les conclusions n° 5 et 8 de la recourante tendent, d'une part, à l'annulation la décision de l'AFC du 8 septembre 2021 (recte : 2 mars 2021) dans la cause portant la référence (...) et, d'autre part, au refus de l'assistance administrative en matière fiscale requise par la DGFIP par demande du (...) 2020, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur celles-ci. En effet, elles vont clairement au-delà de l'objet de la contestation, tel que défini par la décision du 24 mai 2022, qui se limite à la question de la recevabilité la requête de la recourante du 21 mars 2022. La recourante doit ainsi se limiter à critiquer l'acte attaqué, en

l'occurrence la décision de l'AFC du 24 mai 2022, et ne peut pas remettre en cause l'assistance administrative en matière fiscale requise par la DGFIP par demande du (...) 2020 et en particulier la décision initiale de cette procédure, à savoir la décision finale de l'AFC du 2 mars 2021.

Cela étant précisé, il convient de rappeler les principes qui régissent le réexamen (cf. consid. 3 infra), avant de procéder à la résolution du cas d'espèce (cf. consid. 4 infra).

3.

3.1 Selon la jurisprudence, une fois qu'une décision administrative est entrée en force, il est possible d'adresser une demande de réexamen à l'autorité administrative qui l'a rendue en vue de sa reconsidération. Cette requête – non soumise à des exigences de délai ou de forme – n'est pas expressément prévue par la PA ; la jurisprudence et la doctrine l'ont cependant déduite de l'art. 66 PA, qui prévoit le droit de demander la révision des décisions de l'autorité de recours, et des art. 8 et 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 19 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 136 II 177 consid. 2.1 ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.1 ; arrêt du TAF A-1561/2017 du 5 mars 2018 consid. 4.2.1 avec réf. ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^e éd., 2013, n° 735 p. 258 ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2^e éd., 2018, n° 1421 p. 491).

3.2 Dans la mesure où la demande de réexamen est un moyen de droit extraordinaire, l'autorité administrative n'est tenue de s'en saisir qu'à certaines conditions. Tel est le cas, lorsque le requérant invoque l'un des motifs de révision prévus par l'art. 66 PA, notamment une irrégularité de la procédure ayant abouti à la première décision ou des faits, respectivement des moyens de preuve nouveaux et importants ou lorsque les circonstances se sont modifiées dans une mesure notable – dans les faits ou exceptionnellement sur le plan juridique – depuis le prononcé de la décision matérielle mettant fin à la procédure ordinaire (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.2 et 2010/27 consid. 2.1 qui parle de demande d'adaptation dans ce dernier cas et de reconsidération qualifiée dans le premier ; cf. également arrêt du TAF A-355/2018 du 28 octobre 2019 consid. 4.2). En présence de l'un de ces motifs, l'autorité doit entrer en matière et cela fait, dans une deuxième étape, elle examinera si le motif retenu conduit effectivement à une modification de la décision à réviser (cf. AUGUST MÄCHLER, in : Auer/Mauer/Schindler [éd.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, 2^e éd., 2019, n° 9 ad art. 58 ; MOOR/POLLIER, *op. cit.*, p. 398). Dans les autres situations, l'autorité administrative

n'est pas tenue de réexaminer sa décision, mais est libre de le faire (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.2 et 2010/5 consid. 2.1.1).

3.3 Selon la pratique en vigueur en matière de révision, applicable par analogie à l'institution du réexamen, les faits nouveaux ne peuvent entraîner la révision ou le réexamen d'une décision entrée en force que s'ils sont pertinents et suffisamment importants pour conduire à une nouvelle appréciation de la situation (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.2.1 ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3 ; arrêt du TAF A-3595/2015 du 21 septembre 2016 consid. 2.1.2). En d'autres termes, il est nécessaire que les faits nouveaux soient décisifs et que les moyens de preuve offerts soient propres à les établir. Par faits nouveaux, il faut comprendre des faits que le requérant ne connaissait pas lors de la première décision ou dont il ne pouvait se prévaloir ou n'avait pas de raison de se prévaloir à l'époque (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3).

3.4 Lorsqu'une autorité de recours s'est prononcée matériellement sur le fond, c'est en principe la voie de la révision de l'arrêt qui a mis fin à la cause qui est ouverte, en particulier si le requérant découvre après coup des faits pertinents ou des moyens de preuve concluants qu'il n'avait pas pu invoquer dans la procédure précédente, à l'exclusion des faits ou moyens de preuve postérieurs à l'arrêt (cf. art. 123 al. 2 let. a de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110] applicable par renvoi de l'art. 45 LTAF). En effet, contrairement aux décisions administratives qui n'acquiescent que la force de chose décidée (*formelle Rechtskraft*), les décisions prises sur recours sont assorties de l'autorité de la chose jugée (*materielle Rechtskraft* ou *res iudicata*), ce qui signifie qu'elles ne peuvent être remises en discussion par les mêmes parties sur le même objet (cf. sur ces notions ATAF 2009/11 consid. 2.1.2). Dans ce sens, le jugement de l'autorité de recours remplace la décision initialement attaquée (effet dévolutif du recours ordinaire). Tel est en particulier le cas du recours devant le TAF, qui est un moyen de droit ordinaire, dévolutif et en principe de nature réformatoire (cf. art. 61 PA).

3.5 La seule exception à ce principe est strictement conditionnée par la jurisprudence. L'autorité administrative de première instance n'est tenue d'entrer en matière sur une demande de réexamen lors de l'invocation de faits ou moyens de preuve postérieurs à un arrêt d'une autorité de recours, que pour autant que cet élément nouveau soit important au sens de l'art. 66 al. 2 let. a PA, appliqué par analogie. En effet, la jurisprudence a déduit des garanties générales de procédure de l'art. 29 al. 2 Cst. l'obligation pour l'autorité administrative d'entrer en matière sur une demande de réexamen

lorsque la situation juridique a changé de manière telle que l'on peut sérieusement s'attendre à ce qu'un résultat différent puisse se réaliser (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.2.1 ; arrêt du TF 2C_124/2022 du 1^{er} novembre 2022 consid. 3.2 avec réf.). Le réexamen dans une telle situation n'est cependant admissible que si les vrais nova invoqués sont prépondérants, dans ce sens que l'autorité administrative, procédant à un examen *prima facie* de la situation juridique incluant ces nova, parviendrait à une solution différente de celle concrétisée dans sa décision initiale.

4.

Il convient d'examiner si les éléments invoqués par la recourante constituent une « modification notable des circonstances », au sens de la jurisprudence précitée, qui justifierait exceptionnellement l'admission de sa demande de réexamen. Il ne suffit pas d'alléguer une modification des circonstances de fait ; il faut en plus que celle-ci soit de nature à influencer sur l'issue de la procédure (cf. arrêt du TAF D-253/2014 du 13 février 2014 consid. 5.4), ici sur la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

4.1

4.1.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 et 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié aux ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit fiscal et de droit administratif {RDAF} 2017 II 336, 363]). La condition de la vraisemblable pertinence – clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. parmi d'autres : ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 avec réf.). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (cf. parmi d'autres : ATF 145 II 112 consid. 2.2.1).

4.1.2 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; le rôle de l'Etat requis est assez restreint et se borne à un contrôle de plausibilité. Il doit uniquement examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 et 141 II 436 consid. 4.4.3).

4.1.3 Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire, il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 5.5). Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat. En particulier, les objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale étrangère ou aux éventuels obstacles procéduraux qui, selon le droit de l'Etat requérant, s'opposeraient à l'utilisation des renseignements requis doivent être adressés aux autorités de cet Etat (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.6, 142 II 161 consid. 2.2 et 142 II 218 cons 3.6 ; arrêt du TF 2C_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1).

Ce principe s'applique en particulier à la question de la prescription selon le droit de l'Etat requérant (cf. arrêts 2C_662/2021, 2C_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4 ss, 2C_800/2020 du 7 octobre 2020 consid. 4 et 6.3). Dans un arrêt du 18 mars 2022, le Tribunal fédéral a retenu, sous l'angle de la condition de la pertinence vraisemblable, que le fait que l'indication de la possible survenance de la prescription émane de l'autorité requérante elle-même n'était pas déterminant, d'autant plus que dans le cas d'espèce aucune clarification spécifique n'avait été effectuée et qu'il n'existait aucun autre indice que les informations demandées n'étaient plus utiles à l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 précité consid. 5.4.2). En l'occurrence, le Tribunal fédéral a jugé qu'il incombait aux intimées de soulever, le cas échéant, l'exception de prescription dans la procédure nationale de l'Etat requérant. Il n'en va autrement que lorsqu'il existe des raisons de penser que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère ou qu'il existe d'autres vices graves (cf. arrêts du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 précité consid. 5.4.1, 2C_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.3 et 2C_241/2016 précité consid. 5.4).

4.2

4.2.1 En l'espèce, la recourante se prévaut de l'existence d'un empêchement de procéder lié à la prescription des périodes fiscales faisant l'objet de la demande d'assistance. Ce faisant, elle perd de vue que la question de la prescription relève du droit interne de l'Etat requérant. Ainsi, selon la jurisprudence, l'examen des objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger et à l'existence d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus sont soustraites à l'appréciation des autorités de l'Etat requis, sous réserve de violation de principes élémentaires de procédure ou de vices graves. La question de l'acquisition éventuelle de la prescription des créances fiscales en cause est donc de la compétence des autorités françaises. Il appartient auxdites autorités d'interpréter leur propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée. Tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes françaises (cf. sur l'ensemble consid. 4.1.3 supra).

4.2.2 Le courrier du (...) 2022 ainsi que le courriel du (...) 2022 produits par la recourante ne sauraient amener la Suisse, en tant qu'Etat requis, à considérer que les créances fiscales en cause serait définitivement prescrites et que les informations demandées ne seraient plus d'aucune utilité pour l'autorité requérante. En effet, cette dernière n'a pas retiré ses requêtes, malgré les documents précités ; il n'est donc pas exclu que celles-ci soient toujours d'actualité. De plus, aucun autre indice que les informations demandées ne sont plus utiles à l'Etat requérant n'est présent. Dans ces circonstances, refuser l'assistance administrative sur la base des documents précités reviendrait à remettre en cause sans fondement la présomption de bonne foi de l'autorité requérante et à substituer sa propre interprétation de la législation française à celle de l'Etat requérant (cf. consid. 4.1.2 supra).

Le Tribunal ne constate en l'espèce aucune circonstance permettant de s'écarter exceptionnellement de ces principes. Il n'est en effet ni allégué ni établi que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère en lien avec l'exception de prescription ou qu'il pourrait exister d'autres vices graves.

4.2.3 Par ailleurs, la référence à l'arrêt du TAF A-2859/2018 du 2 mars 2020 n'est d'aucun secours à la recourante, dans la mesure où les circonstances de cette affaire diffèrent de celles du cas d'espèce. Dans cette affaire, les autorités françaises avaient décidé de clore une procédure de rectification et non de la suspendre dans l'attente de la transmission des

renseignements demandés à l'étranger. Or, le Tribunal fédéral, par arrêt 2C_232/2020 du 19 janvier 2021, a annulé l'arrêt du TAF A-2859/2018 du 2 mars 2020. Il a rappelé que procéder à un examen de la portée d'un acte procédural de droit interne français pour juger de la pertinence vraisemblable d'une demande d'assistance administrative n'est pas compatible avec la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière (arrêt du TF précité consid. 3.7 et 3.8).

4.2.4 Partant, le courrier du (...) 2022 et le courriel du (...) 2022 de l'autorité requérante ne constituent en aucun cas une modification notable des circonstances apte à influencer sur l'issue de la procédure, à savoir sur la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Ils ne constituent pas un fait nouveau prépondérant ouvrant la voie à un réexamen.

5.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse est conforme au droit. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

6.

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.

7.

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).

8.

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

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)