



Arrêt du 16 novembre 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Iris Widmer, Annie Rochat Pauchard, juges,
Renaud Rini, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par
Maîtres Emmanuèle Argand et Frédérique Flournoy,
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 (...) 2018, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : la DGFP, l'autorité requérante ou l'autorité française) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Dite demande était 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 (ci-après : CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91) ainsi que sur l'Accord du 25 juin 2014 modifiant le protocole additionnel à la Convention entre la Suisse et la France du 9 septembre 1966 modifiée, 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 (ci-après : l'Accord 2014 ; RO 2016 1195).

A.b A la demande était annexé un tableau au format Excel désignant, notamment par leur nom, les contribuables visés. Il est précisé que les personnes venant aux droits de l'une des personnes listées en cas de décès constaté en cours de procédure seraient considérées comme personnes concernées.

A.c Dans le cas présent, la demande concerne A._____, née le (...), résidant à (...) en France, n° de compte (...) (ci-après: la personne concernée). Les impôts concernés par la demande sont l'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2016 et l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2010 à 2017. L'objet fiscal de la demande est le contrôle et le recouvrement des impôts. Le détenteur des renseignements mentionné dans la demande est la banque B._____ (ci-après : la banque).

B.

B.a Dans sa demande, la DGFP exposa ce qui suit :

L'administration fiscale française procède au contrôle de la situation fiscale des personnes physiques visées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ». Toutes ces personnes sont résidentes fiscales en France sur la période concernée par la demande.

Les informations obtenues par l'administration fiscale française auprès de l'autorité judiciaire française ont révélé que ces contribuables français seraient titulaires ou bénéficiaires économiques ou disposeraient d'une procuration sur un compte bancaire auprès de la banque B._____ en Suisse. Ces comptes, dont les références figurent dans tableau en annexe « DEMANDE GENERALE » n'ont pas été déclarés auprès de l'administration française.

Dans un premier temps, l'administration fiscale française s'est assurée que ces personnes n'avaient pas procédé à la régularisation de leurs avoirs détenus à l'étranger. Aucune des personnes mentionnées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE » n'a régularisé sa situation fiscale dans ce cadre. Par ailleurs, ces contribuables n'ont pas déjà fait l'objet d'une demande d'assistance adressée à la Suisse sur ces comptes.

Ensuite, chaque contribuable a été interrogé dans le cadre de contrôles, sur la détention du compte concerné. En réponse il a été constaté que les contribuables :

- soit n'ont pas répondu (absence de réponse) ;
- soit n'ont pas reconnu l'existence du compte concerné (dénégation) ;
- soit en ont reconnu l'existence mais partiellement ou n'ont pas fourni les documents justificatifs (reconnaissance partielle ou sans fournir de justificatifs suffisants).

Les réponses des contribuables sont indiquées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ».

Ces comptes n'ont pas été déclarés auprès de l'administration fiscale française par les contribuables figurant dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ». Or, en tant que résidents fiscaux français, ces contribuables doivent déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger au cours de l'année de déclaration. La déclaration concerne tout compte ouvert, clôturé ou utilisé à l'étranger en qualité de titulaire, de bénéficiaire économique ou bénéficiaire d'une procuration. De même, ils doivent déclarer l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère ainsi que l'ensemble de leur patrimoine situé en France et à l'étranger.

Le contribuable dispose d'une simple faculté de produire la totalité des relevés des comptes financiers de toute nature et des comptes courants utilisés par lui-même et les membres de son foyer fiscal pour des opérations privées pendant la période vérifiée. Il peut choisir de ne pas coopérer, auquel cas l'Administration se trouve dans l'obligation d'exercer son droit de communication ou l'assistance administrative internationale pour obtenir ces relevés. Au cas présent, les contribuables n'ont pas usé de leur faculté de produire les relevés des comptes financiers. La présente demande vise donc à obtenir les relevés par l'assistance administrative internationale afin de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés à l'administration fiscale française. En France, la législation fiscale permet de prolonger de trois à dix ans le délai de reprise en cas de non déclaration d'avoirs détenus à l'étranger ou de revenus provenant de l'étranger.

Les renseignements ci-dessous sont nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant des impôts élundés.

B.b Dans sa demande, la DGFP précisa également que :

En formulant la demande, l'autorité compétente requérante déclare que :

- (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.c Sur la base des faits précités, l'autorité française adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 1^{er} janvier 2017.

- a) Pour chaque compte détenu à la banque B. _____ et mentionné dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE », veuillez communiquer :
 - 1. Le nom du titulaire du compte ;
 - 2. La qualité du contribuable : titulaire, bénéficiaire économique ou procuré ;
 - 3. Les états de fortune au 1^{er} janvier des années 2010 à 2017 ;
 - 4. Les relevés sur la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2016, 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) ;
 - 5. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;
 - 6. En cas de clôture du compte, 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).

C.

C.a Par ordonnance du 25 mai 2018, l'AFC requit de la banque la production des documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir ainsi que les éventuels autres titulaires des comptes visés, résidant à l'étranger, de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. Par courrier du 8 août 2018, la banque transmet à l'AFC les informations demandées. La banque indiqua avoir informé la personne concernée de l'ouverture de la

procédure d'assistance administrative. Par courrier du 5 septembre 2018 et procuration annexée, Maîtres Argand et Flournoy annoncèrent à l'AFC avoir été mandatées pour représenter les intérêts de la personne concernée et requièrent la consultation des pièces du dossier.

C.b Par courrier du 19 décembre 2018, l'AFC notifia à la personne concernée les éléments essentiels de la demande ainsi que les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à la DGFP, en impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit. Par courrier du 11 janvier 2019, la personne concernée, par l'intermédiaire de ses mandataires, remit ses observations à l'AFC.

C.c Par décision finale du 26 août 2019, notifiée le 6 octobre 2020 seulement, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française s'agissant de la personne concernée.

D.

D.a Par acte du 4 novembre 2020, la personne concernée (ci-après : la recourante) a déposé, par l'intermédiaire de ses mandataires, 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 26 août 2019. Les conclusions de la recourante sont formulées de la sorte :

A la forme

1. Déclarer recevable le présent recours.

Au fond

Principalement

2. Déclarer nulle la décision finale de l'AFC du 26 août 2019 dans la cause de la recourante (réf. [...]).

Subsidiairement

3. Annuler la décision finale de l'AFC du 26 août 2019 dans la cause de la recourante (réf. [...]).

Cela fait et statuant à nouveau

4. Refuser l'assistance administrative en matière fiscale demandée par la DGFP par requête du (...) 2018 concernant la recourante.

En tout état

5. Débouter l'AFC de toutes autres ou contraires conclusions.

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

D.b Par réponse du 4 mars 2021, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

D.c La recourante ne s'est pas déterminée sur la requête du Tribunal du 19 avril 2022 visant à savoir si elle souhaitait maintenir son recours au regard des arrêts de principe du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 tous du 29 mars 2021, entrés en force.

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 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 28 mars 2018, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.2 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA).

1.3 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. 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.

1.4 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 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

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

2.

2.1 En premier lieu, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendu, sous l'angle d'un défaut de motivation de la décision finale de l'AFC. A cet égard, elle reproche à l'AFC de ne pas s'être prononcée sur son grief portant sur la violation du principe de subsidiarité, respectivement de la bonne foi, fondé sur le fait que l'autorité requérante française solliciterait des informations dont elle dispose déjà. En outre, elle avance que la décision entreprise serait une décision générale, insuffisamment motivée eu égard aux circonstances propres à son cas, et plus particulièrement aux éléments qu'elle aurait incontestablement fournis.

2.2 Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 146 II 335 consid. 5.1, 143 III 65 consid. 5.2 et 142 II 154 consid. 4.2 ; cf. aussi ATF 147 IV 249 consid. 2.4). La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêt du TF 9C_490/2020 du 30 juin 2021 consid. 6.1 non publié in ATF 147 V 402 ; ATF 141 V 557 consid. 3.2.1). 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 nécessairement se prononcer sur tous les moyens soulevés par les parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2 et 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_950/2012 du 8 août 2013 consid. 3.5 ; arrêt du TAF 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 (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

2.3 En l'occurrence, la recourante invoque d'abord une violation de son droit d'être entendu au motif que l'autorité inférieure ne se serait pas prononcée sur les arguments qu'elle a avancés. A cet égard, force est ici de constater que, dans sa réponse du 4 mars 2021, l'AFC relève à juste titre que tous les points essentiels soulevés par la recourante dans ses prises de position concernant sa situation concrète ont été pris en compte dans la décision finale litigieuse. En particulier, les arguments répondant au grief de violation du principe de la subsidiarité en lien avec le principe de la bonne foi se situent respectivement aux considérants 6.3 et 6.4 de la décision entreprise. Le Tribunal constate donc que l'autorité inférieure s'est prononcée sur les griefs pertinents relevés par la recourante et a exposé de manière circonstanciée les raisons pour lesquelles ceux-ci ont été écartés. Partant, l'AFC a suffisamment motivé sa décision pour que la recourante puisse la comprendre et l'attaquer, ce qu'elle a au demeurant fait.

2.4 Le grief de la violation du droit d'être entendu tombe ainsi à faux et doit par conséquent être rejeté.

3.

3.1

3.1.1 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 ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; 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). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale

doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

3.1.2 Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord 2014 modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (ci-après : Protocole 2014 ; FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). Parmi les modifications intervenues, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel – relatif à l'identification de la personne concernée – a été modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014. Avant sa modification, cette disposition exigeait de l'Etat requérant qu'il fournisse le nom et une adresse de la personne faisant l'objet du contrôle ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter son identification tel que par exemple sa date de naissance ou son état civil. La version actuelle du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, tel que modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014, prévoit désormais que l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête peut résulter du nom de cette personne ou *de tout autre élément de nature à en permettre l'identification* (sur les développements du contexte de la modification du ch. XI du Protocole additionnel, cf. ATF 146 II 150 consid. 5.2.3 ; cf. arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. 2.3).

L'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014 prévoit que celui-ci est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010. L'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 stipule quant à lui que, nonobstant les dispositions du par. 2, l'art. 1 par. 1 dudit Accord est applicable aux demandes d'échange de renseignements relatives à des faits survenus pour toute période commençant à compter du 1^{er} février 2013. Dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a considéré que l'interprétation de l'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 – à la lumière de son objet, de son contexte et des circonstances de sa conclusion – ne rendait admissible les demandes groupées que pour obtenir des renseignements relatifs à des périodes à compter du 1^{er} février 2013 (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.3 ss et 5.6).

3.2 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, 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 ; (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 ; arrêts du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

3.3 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 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).

3.4

3.4.1 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. Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) – 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 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. En droit interne, la conséquence procédurale d'une demande déposée à des fins de recherche de preuves, constitutive d'une pêche aux renseignements, est l'irrecevabilité (cf. art. 7 let. a LAAF).

3.4.2 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 (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 3.3 supra ; cf. aussi ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 143 II 185 consid. 3.3.2). 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 (ATF 144 II 206 consid. 4.3, 143 II 185 consid. 3.3.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2). Au-delà du contrôle de plausibilité, l'Etat requérant ne doit pas s'interroger sur le droit interne, matériel ou procédural, de l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.3).

3.4.3 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). A cet égard, une demande d'assistance administrative peut servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5 et 143 II 185 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-3049/2019 du 8 septembre 2020 consid. 7.1.2.2).

3.5

3.5.1 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité, selon lequel l'assistance administrative n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). La question du respect du principe de la subsidiarité est étroitement liée au

principe de la confiance, associé au principe de la bonne foi. Ainsi, à défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêts du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.3, 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.1 et 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

3.5.2 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3 et A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). Le Tribunal a d'ailleurs précisé que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 et A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7).

3.5.3 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 et A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5,

A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 et A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

3.6 Le principe de spécialité 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 pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat 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 des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir ATF 147 II 13 consid. 3.4 et 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

4.

En l'espèce, le Tribunal examinera la forme de la demande (cf. consid. 4.1 infra), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par la recourante (cf. consid. 4.2 infra).

4.1 Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom de la recourante, sa date de naissance ainsi que son adresse en France (ch. 4 de la demande et Annexe) ; la période visée par la demande (ch. 7), soit les années 2010 à 2017 ; la description des renseignements demandés (ch. 10) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 7 et 8), soit l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune (ch. 7) ainsi que le nom de la banque détentrice des documents demandés (ch. 5). La demande remplit dès lors toutes les conditions de forme prévues par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

Certes, la demande porte en effet sur un grand nombre de personnes qui seraient toutes concernées par le même type de situation. Toutefois, il ne s'agit pas là d'une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF, mais bien d'une série de demandes individuelles semblables. En effet, les noms

des personnes concernées sont connus. Il ne s'agit dès lors pas pour l'autorité suisse d'identifier des personnes sur la base d'un comportement déterminé.

4.2

4.2.1

4.2.1.1 Pour ce qui est des conditions de fond, la recourante conteste en premier lieu que l'autorité requérante ait utilisé tous les moyens procéduraux à sa disposition et allègue à cet égard des violations des principes de subsidiarité et de la bonne foi. En effet, elle affirme que l'autorité française était en mesure d'obtenir les renseignements sollicités en utilisant les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne et plus particulièrement en se référant à la déclaration fiscale qu'elle a déposée au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune 2010.

4.2.1.2 A cet égard, le Tribunal relève que bien que la demande d'assistance soit soumise au respect du principe de subsidiarité qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignement prévues dans sa procédure fiscale interne, cela n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. consid. 3.5.2 supra). Il est en outre admis que – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – la déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats, qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont elle pouvait disposer en vertu de son droit interne (cf. consid. 3.5.1 supra).

4.2.1.3 En l'occurrence, la demande des autorités françaises contient la mention expresse du respect de cette condition. L'autorité inférieure était ainsi fondée à considérer que le principe de subsidiarité est respecté dans la présente procédure. En outre, c'est à raison que l'autorité inférieure avance dans sa réponse du 4 mars 2021 que la déclaration fiscale au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune 2010 produite par la recourante aux autorités compétentes françaises ne fournit tout au plus qu'une partie des renseignements recherchés. Ainsi, force est d'admettre que l'autorité requérante n'a pas en sa possession tous les documents bancaires qu'elle souhaitait obtenir, en particulier les renseignements requis aux points (a) 4, 5 et 6 et aux points (b) et (c) de la demande d'assistance (cf. Faits, let. B.c supra). Il ressort également de la demande d'assistance du (...) 2018 que la recourante n'a pas répondu aux interrogations de l'autorité française dans le cadre des contrôles effectués (cf. annexe de la demande d'assistance du [...] 2018). Aussi, la recourante n'apporte ici aucune pièce

provenant des autorités fiscales françaises démontrant que le compte visé a bien fait l'objet d'une décision de taxation. Au contraire, il peut en être déduit que sa situation fiscale n'a pas été traitée de manière définitive et que celle-ci pourrait faire l'objet d'une révision une fois que les informations requises dans la présente demande d'assistance administrative auront été transmises. Finalement, le fait qu'une partie des documents auraient déjà été remis ne saurait empêcher une requête d'assistance administrative internationale dans le domaine fiscal, dès lors que ces documents sont en lien direct avec l'état de fait exposé dans la demande et le but visé par cette dernière et qu'elle permet également à l'Etat requérant de s'assurer de la complétude des informations fournies par son contribuable (cf. consid. 3.4.3 supra). Il y a donc lieu d'admettre que les renseignements que l'AFC envisage de transmettre sont de nature à clarifier la situation, c'est-à-dire confirmer ou infirmer les soupçons de l'Etat requérant, et permettront à celui-ci d'examiner, grâce à la procédure d'assistance, la situation en toute connaissance de cause.

4.2.1.4 Il découle de ce qui précède que le grief de la recourante doit être rejeté.

4.2.2

4.2.2.1 La recourante fait ensuite valoir que la demande d'assistance en cause violerait l'interdiction des *fishing expeditions* et que les informations à transmettre ne seraient pas vraisemblablement pertinentes. En effet, l'autorité requérante disposerait déjà des renseignements requis par le biais de la déclaration sur l'impôt de solidarité sur la fortune 2010 déposée par la recourante.

4.2.2.2 A cet égard, le Tribunal rappelle d'abord que l'autorité requérante a demandé la transmission d'informations afin de pouvoir vérifier le revenu et la fortune au niveau mondial de la personne concernée par la demande en vue d'effectuer une correcte taxation sur son territoire de cette personne qu'elle considère comme un de ses résidents fiscaux. Pour ce faire, elle a spécifiquement demandé de pouvoir connaître les renseignements demandés au chiffre 10 de sa demande (cf. Faits, let. B.c supra).

4.2.2.3 Or, le Tribunal constate qu'il existe indéniablement un rapport entre l'état de fait décrit dans la demande et les documents requis. Il observe également que les informations demandées sont propres à permettre l'imposition en France de la recourante puisqu'elles contribuent à clarifier, entre autres, le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés à l'administration fiscale française et qui ne peuvent être déduits de

la déclaration d'impôt invoquée (cf. consid. 4.2.1.3 supra). Au demeurant, les renseignements à transmettre sont vraisemblablement pertinents en vue de la procédure de taxation de la recourante. Ils doivent en effet permettre d'établir les différentes sources de ses revenus et si ceux-ci peuvent ou non être imposés dans l'Etat requis en vertu de sa législation. Enfin, la recourante perd de vue qu'une demande d'assistance administrative peut notamment servir à vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (cf. consid. 3.4.3 supra). Par conséquent, la transmission des documents requis est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable et ne s'inscrit pas dans le cadre d'une « pêche aux renseignements ».

4.2.2.4 Le grief de la recourante n'est ainsi pas fondé et doit donc être rejeté.

4.3 Par surabondance de moyens, il est précisé que les personnes dont l'identité apparaîtrait 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. consid. 3.6 supra ; art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; ATF 142 II 13 consid. 3.4 et 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Le Tribunal observe d'ailleurs qu'au ch. 5 du dispositif de la décision finale notifiée à la recourante, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité française au respect dudit principe (« d'informer la DGFP que les renseignements transmis sont soumis dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR). »). Il n'est toutefois pas mentionné dans le dispositif que les informations transmises ne pourront être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du (...) 2018 de sorte qu'il convient, au vu des avis divergents tant au niveau international que national quant à la portée du principe précité et, en particulier, sur sa composante personnelle, que l'AFC informe précisément l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises (cf. ATF 142 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4 ; arrêt du TAF A-5522/2019 précité consid. 3.4.3).

5.

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.

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.

(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, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, que dans une procédure concernant la personne mentionnée au ch. 1 du dispositif de la décision finale du 26 août 2019.

3.

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.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

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)