



Cour I  
A-3232/2022

## Arrêt du 12 décembre 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Annie Rochat Pauchard, juges,  
Dimitri Persoz, greffier.

Parties

A. \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maître Jean-Luc Bochatay,  
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 (DIRCOFI Île-de-France, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale française) a adressé trois demandes d'assistance administrative, datées du (...) 2021, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Lesdites demandes sont 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 (ci-après : CDI CH-FR, RS 0.672.934.91).

**A.a** Dans ses requêtes, l'autorité fiscale française a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de feu B. \_\_\_\_\_ et de feu C. \_\_\_\_\_, grands-parents de A. \_\_\_\_\_, ainsi que de leurs héritiers. En effet, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit :

L'administration fiscale française procède au contrôle de la situation fiscale de C. \_\_\_\_\_, décédée le (...) et de B. \_\_\_\_\_, décédé le (...) pour les années 2011 à 2019.

Ces personnes étaient résidentes fiscales en France sur la période concernée par la demande.

En 2020, deux de leurs quatre enfants, D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ ont entrepris une démarche spontanée de régularisation des avoirs à l'étranger détenus par leurs parents, étant précisé, qu'aucun avoir ni revenu de source étrangère n'avait jamais été déclaré par les défunts.

Dans le cadre de cette régularisation, l'administration fiscale française contrôle :

- les déclarations rectificatives déposées au titre de l'impôt sur le revenu intégrant les revenus perçus à l'étranger par les défunts ;
- les déclarations déposées au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) intégrant les avoirs détenus à l'étranger par les défunts ;
- les deux déclarations de succession (C. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_) déposées par les héritiers intégrant les avoirs à l'étranger détenus par les défunts ;
- les déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) déposées par deux des héritiers pour l'année 2017 ;

- les revenus issus des avoirs étrangers perçus par les héritiers après le décès de leurs parents (du (...) 2016 au (...) 2019) et non déclarés.

Le montant des avoirs régularisés à la date du décès de C. \_\_\_\_\_, le (...) 2016, s'élève à la somme globale de (...) €, cette même somme a été retenue dans la déclaration de succession de M. B. \_\_\_\_\_ à hauteur de sa part (50%).

Ces montants n'avaient auparavant jamais été déclarés auprès de l'administration fiscale française.

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 ou de bénéficiaire d'une procuration lorsque le contribuable agit pour lui-même ou pour une personne ayant la qualité de résident. 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.

Dans le cadre de cette régularisation, l'administration fiscale a demandé en date du (...) 2020 à l'avocat des héritiers, de produire les documents bancaires relatifs à ces avoirs et d'en préciser l'origine.

Dans sa réponse du (...) 2020, l'avocat n'a pas fait droit à la demande, argumentant n'avoir aucun document bancaire en sa possession. Il a simplement indiqué que ces avoirs avaient été régularisés sur la base des montants versés en 2016 par la société F. \_\_\_\_\_, sur deux comptes bancaires suisses détenus par A. \_\_\_\_\_, domiciliée en Suisse.

A. \_\_\_\_\_ est la fille de l'héritier D. \_\_\_\_\_, et la petite-fille des défunts.

Parmi ces transferts de fonds, il est indiqué l'[les]opération[s] [recte] ci-après :

[demande 1]

(...) 2016 : virement par la société F. \_\_\_\_\_ d'une somme de (...) CHF sur un compte G. \_\_\_\_\_ de A. \_\_\_\_\_, dont les références sont inconnues.

[demande 2]

(...) 2016 : virement par la société F. \_\_\_\_\_ d'une somme de (...) USD sur un compte H. \_\_\_\_\_ n° (...) de A. \_\_\_\_\_ en provenance de l'établissement (...) référence (...).

L'avocat a également précisé que la société F. \_\_\_\_\_ avait transféré en 2014 les avoirs (détaillés ci-après) au profit de A. \_\_\_\_\_.

(...) 2014 : transfert d'un compte titres sur un compte H. \_\_\_\_\_ n° (...) de A. \_\_\_\_\_.

(...) 2014 : virement d'une somme de (...) CHF sur un compte H. \_\_\_\_\_ n° (...) de A. \_\_\_\_\_.

[demande 3]

(...) 2014 : virement d'une somme de (...) EUROS sur un compte I. \_\_\_\_\_ n° (...) de A. \_\_\_\_\_.

[toutes les demandes]

Par courrier du (...) 2020, l'administration fiscale a demandé à A. \_\_\_\_\_ de lui communiquer l'origine précise de ces avoirs transférés en 2016 et de lui indiquer si elle était titulaire de ces fonds et de joindre tous justificatifs.

Dans sa réponse du (...) 2020, A. \_\_\_\_\_ a confirmé que les avoirs transférés sur ses comptes en 2016, sur instruction de la société F. \_\_\_\_\_ (représentée par J. \_\_\_\_\_, pour le compte de feu son grand-père), revenaient aux héritiers de C. \_\_\_\_\_ et de B. \_\_\_\_\_.

[demande 1 et 3]

Ce montant était auparavant détenu soit directement soit par l'intermédiaire d'une structure (fondation ou société holding).

[demande 2 et 3]

En revanche, elle n'a apporté aucune réponse aux transferts réalisés en 2014 et n'a produit aucun justificatif.

[demande 1 et 2]

L'administration fiscale française souhaiterait avoir confirmation que les fonds transférés appartenaient aux défunts, B. \_\_\_\_\_ et (ou) son épouse C. \_\_\_\_\_, directement ou en tant que bénéficiaires économiques d'une structure intermédiaire (F. \_\_\_\_\_), afin de percevoir l'impôt sur les revenus de ces avoirs, l'impôt sur la fortune sur le montant de ces avoirs, les droits de donation sur les transferts réalisés en 2014 [demande 2] et les droits de succession sur les transferts réalisés en 2016.

[demande 3]

Or, en l'absence de convention avec la Suisse en matière de donation, ce don manuel réalisé en 2014 et révélé [recte] en 2020, est taxable en France aux droits d'enregistrement. En effet, ce don manuel n'a pas été déclaré auprès de l'administration fiscale française par A. \_\_\_\_\_. Or, dès lors que les donateurs, B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_, avaient leur domicile en France, A. \_\_\_\_\_ aurait dû déclarer en France ce don manuel.

[toutes les demandes]

Dans le cadre du contrôle fiscal, les contribuables ont été invités à produire la totalité des relevés des comptes financiers de toute nature et des comptes courants utilisés par eux-mêmes et les membres de leur foyer fiscal pour des opérations privées pendant la période vérifiée. Ils peuvent 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.

[demande 1]

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.

[toutes les demandes]

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

Afin d'évaluer la situation fiscale de la succession de D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en France, l'autorité requérante a demandé à l'AFC ce qui suit.

(a) Veuillez communiquer :

1. [demande 1] La désignation précise de l'établissement financier où étaient détenus ces avoirs avant transfert des fonds sur le compte au G. \_\_\_\_\_ par la société F. \_\_\_\_\_ (joindre tout justificatif).

[demande 2 et 3] La désignation précise de l'établissement financier où étaient détenus ces avoirs avant transfert des fonds par la société F. \_\_\_\_\_ (joindre tout justificatif).

2. La désignation précise des titulaires des avoirs avant transfert des fonds (personnes physiques, structures interposées, fondation...).

3. La désignation précise des ayant-droits économiques de ces avoirs avant transfert des fonds (joindre la copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue).

4. Les références précises des comptes à partir desquels ces fonds et titres ont été transférés (établissements bancaires, agences, no de compte, joindre la copie des virements effectués en 2014 et 2016...).

5. Tout document utile permettant de déterminer la provenance des avoirs, ainsi que leur origine.

6. Le mandat de gestion de la société F. \_\_\_\_\_ ainsi que tout document concernant les dispositions prises par B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_ concernant la gestion de ces avoirs, la distribution du capital et des revenus avant et après leur décès.

7. [demande 1] La désignation précise du titulaire des avoirs déposés sur le compte G. \_\_\_\_\_.

[demande 2] La désignation précise du titulaire des avoirs déposés sur le (ou les) compte(s) H. \_\_\_\_\_.

[demande 3] La désignation précise du titulaire des avoirs déposés sur le compte I. \_\_\_\_\_.

8. [demande 1] La désignation précise des ayant-droits économiques des avoirs déposés sur le compte G. \_\_\_\_\_ (joindre la copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue).

[demande 2] La désignation précise des ayant-droits économiques des avoirs déposés sur le (ou les) compte(s) K. \_\_\_\_\_ (joindre la copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue).

[demande 3] La désignation précise des ayant-droits économiques des avoirs déposés sur le compte L. \_\_\_\_\_ (joindre la copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue).

9. [demande 1] Les références précises du compte G. \_\_\_\_\_, sur lesquels les fonds ont été transférés (agence, n° de compte, joindre les justificatifs...).

[demande 2] Les références précises du (ou des) compte(s) H. \_\_\_\_\_, sur lesquels les fonds ont été transférés (agences, n° de compte, joindre les justificatifs...).

[demande 3] Les références précises du compte I. \_\_\_\_\_, sur lesquels les fonds ont été transférés (agence, n° de compte, joindre les justificatifs...).

[pas de numéro 10 demande 1]

10. [demande 2 et 3] Les états de fortune des années 2011 à 2019.

11. [demande 1] Les états de fortune des années 2011 à 2019.

[demande 2] Sur les compte(s) et sous-compte(s) n° (...), les relevés bancaires sur la période du (...) 2014 au (...) 2019, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés, la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values).

[demande 3] Sur le compte n° (...), les relevés bancaires sur la période du (...) 2014 au (...) 2019, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés, la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values).

12. [demande 1] (a) Sur le compte ouvert au G. \_\_\_\_\_ (références inconnues à ce jour), les relevés bancaires sur la période du (...) 2014 au (...) 2019, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés, la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values).

(b) En cas de clôture du compte, joindre le justificatif de clôture, les justificatifs des virements effectués à la clôture ainsi que la désignation de la banque, les références du compte de destination et le territoire concerné.

(c) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont B. \_\_\_\_\_ et C. \_\_\_\_\_, seraient directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de la banque dans laquelle ils détenaient leurs avoirs, ainsi que ceux pour lesquels ils disposeraient d'une procuration.

(d) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point c).

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

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.**

Par courrier du 8 juillet 2021 à l'AFC, A. \_\_\_\_\_ a demandé que toutes les informations et pièces qui la concernent personnellement – en particulier les documents et données (relevés, état de fortune, avis de crédit ou de débit, ordres de virement, formulaires d'ouverture de comptes et documentation KYC, etc.) en relation avec le(s) compte(s) bancaire(s) dont elle est (était) titulaire et/ou ayant-droit économique pendant la période visée par la demande – ne soient pas transmises à d'autres personnes concernées par la procédure, en particulier les successeurs en droit de feu B. \_\_\_\_\_ et feu C. \_\_\_\_\_. Ainsi, un éventuel accès au dossier à octroyer à ces personnes devrait être restreint, de telle manière à ce que la confidentialité des informations précitée soit garantie.

**B.a** Par courrier du 5 avril 2022, l'autorité inférieure a informé A. \_\_\_\_\_ que les motifs présentés par cette dernière dans le courrier susmentionné ne justifiaient pas de restriction à une éventuelle consultation du dossier par des tiers. L'AFC a en outre imparti à A. \_\_\_\_\_ un délai de dix jours pour faire valoir d'autres éventuels motifs qui justifieraient une telle restriction.

**B.b** Par courrier du 26 avril 2022 à l'AFC, soit dans le délai entre-temps prolongé, A. \_\_\_\_\_ a présenté des motifs complémentaires et maintenu sa demande de restriction d'accès au dossier.

**B.c** Par décision incidente du 20 juin 2022 notifiée à Maître Jean-Luc Bouchatay, mandataire de A. \_\_\_\_\_, l'AFC a rejeté la demande de restriction d'accès au dossier susmentionnée.

**C.**

Par acte du 21 juillet 2021, A. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision incidente de l'AFC 20 juin 2022. Par ce recours, la recourante a conclu, sous suite de frais et dépens, à titre pré-provisionnel, à l'interdiction faite à l'AFC d'octroyer un accès au dossier à quiconque jusqu'à droit connu sur le fond ; à titre préalable, à sommer l'autorité inférieure de procéder à un échange de vues avec la Direction générale des Finances publiques (DGFIP) en vue de clarifier avec elle si les « états de fortune des années 2011 à 2019 » et les « relevés bancaires sur la période du (...) 2014 au (...) 2019 » des trois comptes bancaires personnels de la recourante sont ou non requis, la réponse à cette question apparaissant



équivoque au regard d'une interprétation des demandes dans leur ensemble ; en cas de réponse affirmative de la DGFIP, à octroyer à la recourante un accès au dossier, spécifique à la présente procédure, aux fins de lui permettre d'exercer en toute connaissance de cause son droit d'être entendue, puisqu'elle ne peut sans connaître le détail des pièces requérir des caviardages concrets ; cela fait, à impartir à la recourante un nouveau délai pour se déterminer concrètement sur la base des pièces litigieuses ; à titre principal, à annuler la décision incidente de l'AFC et à prononcer une restriction d'accès au dossier à l'encontre de toute autre personne partie à la procédure (...), restriction valant pour l'ensemble des renseignements récoltés sur la base des demandes d'assistance figurant en pièces (...) du chargé de pièces joint au recours ; subsidiairement à ce qui précède, elle demande que dans la mesure où ces renseignements concerneraient leur situation juridique personnelle propre et, dans cette hypothèse, pour autant que leur intérêt juridiquement protégé s'avère supérieur celui de la recourante, à préserver le caractère confidentiel des informations personnelles, respectivement privées qui la concernent ; à titre encore plus subsidiaire à renvoyer le dossier auprès de l'autorité inférieure pour nouvelle décision s'agissant de la portée du droit d'accès au dossier devant être octroyé aux parties à la procédure, autres que la recourante ; et en tout état, au rejet de toutes autres ou contraires conclusions.

**C.a** Par ordonnance du 27 juillet 2022, le Tribunal a ordonné à titre prévisionnel à l'autorité inférieure de n'octroyer à personne un accès au dossier afférent à la procédure (...) jusqu'à droit connu sur les mesures provisionnelles.

**C.b** Dans sa réponse du 12 août 2022, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, à l'irrecevabilité du recours.

**C.c** Par courrier du 1<sup>er</sup> septembre 2022, la recourante a demandé l'octroi d'un délai pour se déterminer sur le fond.

**C.d** Par courrier du 8 septembre 2022, le Tribunal a accusé réception de la demande de la recourante.

**D.**

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

**Droit :**

**1.**

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

**1.1** 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<sup>er</sup> 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). Déposées les (...) 2021, les demandes d'assistance litigieuses entrent 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** Selon l'art. 46 al. 1 PA, les autres décisions incidentes notifiées séparément peuvent faire l'objet d'un recours : si elles peuvent causer un préjudice irréparable (let. a), ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (let. b). Aux termes de l'art. 19 al. 1 LAAF, toute décision précédant la décision finale, y compris une décision relative à des mesures de contrainte, est immédiatement exécutoire et ne peut faire l'objet d'un recours qu'avec la décision finale.

**1.3** Selon la jurisprudence, l'art. 19 al. 1 LAAF constitue une *lex specialis* du régime général prévu par l'art. 46 al. 1 PA (arrêt du TAF A-6103/2020 du 19 mars 2021 consid. 1.3.2). La procédure ne doit en effet pas être retardée par le fait que toute décision destinée à faire avancer la procédure d'assistance administrative puisse faire l'objet d'un recours. Ainsi, dans la mesure où la décision attaquée entre dans le champ d'application de l'art. 19 al. 1 LAAF, il n'est en principe pas pertinent de savoir si elles peuvent causer un préjudice irréparable (cf. art. 46 al. 1 let. a PA), ou si l'admission du recours pourrait conduire immédiatement à une décision finale qui permettrait d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (cf. art. 46 al. 1 let. b PA ; arrêt du TAF A-6103/2020 du 19 mars 2021 consid. 1.3.1 s. et les références citées). En effet, pour la doctrine, cette disposition vise à accélérer le déroulement de la procédure (CHARLOTTE

SCHODER, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, Art. 19 StAhiG N 249).

**1.4** Ainsi, à titre exemplatif, le Tribunal n'est pas entré en matière sur un recours introduit par un détenteur de renseignements à l'encontre d'une décision incidente de l'AFC rejetant une demande de mise sous scellés des informations (arrêt du TAF A-3422/2019 du 30 juillet 2019 [non-publié], cité dans l'arrêt du TAF A-6103/2020 du 19 mars 2021 consid. 1.3.2). Le TAF n'est par ailleurs, pas non plus entré en matière sur un recours à l'encontre d'une décision incidente rejetant une demande de suspension de la procédure (arrêt du TAF A-4307/2016 du 14 juillet 2016 [non-publié], cité dans l'arrêt du TAF A-6103/2020 du 19 mars 2021 consid. 1.3.2).

## **2.**

Cela étant précisé, la jurisprudence distingue le cas où la décision incidente peut faire l'objet d'un recours avec la décision finale (« décision précédant la décision finale », « Schlussverfügung vorangehende Verfügung », « decisione anteriore alla decisione finale », art. 19 al. 1 LAAF), du cas où elle n'en peut faire l'objet (arrêt du TAF A-6103/2020 du 19 mars 2021 consid. 1.3.3).

**2.1** Le Tribunal a ainsi considéré que bien que le prononcé d'une amende, en application des anciens art. 9 al. 5 et/ou art. 10 al. 4 LAAF, avait un lien avec le déroulement de la procédure d'assistance, un tel prononcé se rapportait en premier lieu à la bonne exécution de la procédure à l'aide de mesures coercitives et ne pouvait ainsi par conséquent pas être attaqué avec la décision finale. Partant, une telle décision ne pouvait pas être qualifiée de « décision précédant la décision finale » subséquemment attaquant avec cette dernière, au sens de l'art. 19 al. 1 LAAF (ATF 141 II 383 consid. 4 ; voir aussi arrêt du TAF A-6103/2020 du 19 mars 2021 consid. 1.3.3.1).

**2.2** Par ailleurs, le Tribunal n'a pas non plus qualifié de « décision précédant la décision finale », une décision de l'AFC refusant la consultation du dossier à une banque détentrice des informations, en raison de l'absence de la qualité de partie de cette dernière à la procédure. En substance, le TAF a considéré que dans la mesure où la décision attaquée niait, à titre préjudiciel, la qualité de partie de la détentrice d'informations et où aucune décision finale ne pourrait être ainsi rendue à l'égard de cette dernière, la décision de l'AFC ne pouvait pas être attaquée par l'intéressée avec la décision finale, excluant ainsi la décision en cause du champs d'application de l'art. 19 al. 1 LAAF. En outre, le Tribunal a également considéré que

dans cette constellation, la clarification de la qualité de partie d'une personne à un stade précoce de la procédure permettait d'accélérer le déroulement de cette dernière (cf. art. 4 al. 2 LAAF). En effet, dans le cas contraire, en cas de recours introduit à l'encontre de la décision finale, il aurait existé un risque que le TAF admette ledit recours et renvoie l'affaire auprès de l'autorité inférieure pour violation du droit d'être entendu, ce qui aurait considérablement rallongé la durée de la procédure (arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 consid. 1.3.1.2 s. et 1.3.2 ; voir également arrêt du TAF A-360/2017 du 5 avril 2017 consid. 1.2.2 ; tous cités dans l'arrêt du TAF A-6103/2020 du 19 mars 2021 consid. 1.3.3.2).

### 3.

La recourante se plaint que dans la mesure où les demandes d'assistance administrative auraient pour but la perception des impôts sur les revenus, la fortune, les donations sur les transferts réalisés en 2014 et des impôts successoraux sur les transferts réalisés en 2016, les documents dont la transmission est envisagée – soit l'intégralité des relevés des comptes bancaires personnels de la recourante pour la période 2014-2019 – ne seraient pas pertinemment vraisemblables. A cet égard, la recourante a précisé qu'elle était une contribuable suisse assujettie de manière illimitée dans le canton de (...) depuis 2013 et a requis que des clarifications soient demandées à l'autorité requérante. La recourante se plaint également que puisque l'AFC n'aurait pas répondu à sa demande de consulter le dossier présenté dans son courrier du 26 avril 2022 (...), ses droits de consulter le dossier et d'être entendue auraient été violés. Par ailleurs, dans la mesure où elle aurait un intérêt prépondérant à ce que l'intégralité de ses comptes bancaires personnels ne soit pas librement accessible à d'autres parties à la procédure, la recourante requiert que tout accès au dossier de tiers devrait être proportionnellement restreint.

**3.1** En l'espèce et à titre préliminaire, le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3). In casu, la recourante n'est pas une personne formellement concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF par les demandes d'assistance administrative. Toutefois, dans la mesure où la recourante est partie à la procédure par-devant l'AFC,

la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

**3.2** Cela étant précisé, le recours a été introduit à l'encontre d'une décision incidente de 20 juin 2022 rendue par l'autorité inférieure. Compte tenu de ce qui a été exposé ci-dessus (cf. supra consid. 1 et 2), il convient dès lors de déterminer si la décision incidente en cause constitue une « décision précédant la décision finale » au sens de l'art. 19 al. 1 LAAF et si ladite décision peut ainsi être attaquée par un recours à l'encontre de la décision finale.

**3.3** Quant au premier grief présenté par la recourante, soit que puisque les demandes d'assistance administrative auraient pour but la perception des impôts sur les revenus, la fortune, les donations sur les transferts réalisés en 2014 et des impôts successoraux sur les transferts réalisés en 2016, les documents dont la transmission est envisagée – soit l'intégralité des relevés des comptes bancaires personnels de la recourante pour la période 2014-2019 – ne seraient pas pertinemment vraisemblables, le Tribunal constate qu'il s'agit d'une question de fond qui sera tranchée par une décision finale au sens de l'art. 17 al. 1 LAAF par l'AFC. Ainsi, il apparaît que le bref développement exposé à ce sujet dans la décision de l'autorité inférieure du 20 juin 2022 constitue une « décision précédant la décision finale » au sens de l'art. 19 al. 1 LAAF, qui pourra ensuite être attaquée avec cette dernière. Partant, ce grief doit être déclaré irrecevable.

**3.4** Quant au second grief selon lequel dans la mesure où l'AFC n'aurait pas répondu à la demande de la recourante de consulter le dossier présentée dans son courrier du 26 avril 2022 (...) ses droits de consulter le dossier et d'être entendue auraient été violés, le Tribunal constate que ce point ne fait pas partie de la décision du 20 juin 2022 de l'AFC. Dès lors que l'AFC a pour habitude d'informer les parties à la procédure des informations dont la transmission est envisagée afin de leur permettre de se déterminer avant de rendre sa décision finale, il apparaît que la recourante disposera en principe d'un accès complet au dossier à un stade ultérieur de la procédure d'assistance (cf. art. 15 et 17 LAAF). Pour cette raison, le Tribunal retient que la décision incidente de l'AFC – ou son absence – constitue sur ce point une « décision précédant la décision finale » au sens de l'art. 19 al. 1 LAAF. En effet, la recourante pourra ensuite, si elle ne devait pas se voir accorder un accès ultérieur au dossier, attaquer la décision incidente en cause avec la décision finale. Partant, ce grief doit être déclaré irrecevable.

**3.5** Enfin, quant au troisième grief présenté par la recourante, selon lequel dans la mesure où elle aurait un intérêt prépondérant à ce que l'intégralité de ses comptes bancaires personnels ne soit pas librement accessible à d'autres parties à la procédure, tout accès au dossier des tiers devrait être proportionnellement restreint, le Tribunal constate que la décision de l'AFC sur ce point pourra faire l'objet d'un recours à l'encontre de la décision finale. A cet égard, il apparaît également qu'une telle situation pourrait potentiellement engendrer un préjudice irréparable à la recourante. Cependant comme expliqué ci-dessus, en application de la jurisprudence, il n'est en principe pas pertinent de savoir si de telles décisions peuvent causer un préjudice irréparable ou si l'admission du recours pourrait conduire immédiatement à une décision finale qui permettrait d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (cf. supra consid. 1.3). Ainsi, compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que le recours doit être déclaré irrecevable. Partant, il n'y a pas lieu de procéder à un échange d'écritures supplémentaire en tant qu'il porte sur le fond tel que requis par la recourante dans son courrier du 1<sup>er</sup> septembre 2022 (cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3<sup>ème</sup> éd., 2022, n° 3.37).

#### **4.**

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 3'000 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 3'000 francs déjà versée. 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).

#### **5.**

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 irrecevable.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de 3'000 francs (trois mille francs), sont mis à la charge de la recourante. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 3'000 francs (trois 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

Dimitri Persoz



**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 )