



Arrêt du 10 septembre 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Raphaël Gani, Jürg Steiger, juges,
Natacha Bossel, greffière.

Parties

A. _____,
Maître Elie Elkaim,
recourante,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a Le service français d'échange d'informations en matière fiscale (La Direction générale des finances publiques, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale française) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2018, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après ; l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : CDI CH-FR; RS 0.672.934.91).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale française a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de Madame A. _____. En effet, l'autorité requérante a expliqué que ce qui suit :

L'administration fiscale française procède actuellement au contrôle de la situation fiscale de A. _____. A. _____ résidente fiscale suisse, détenait plusieurs biens immobiliers en France, directement ou indirectement pour une valeur brute excédant le seuil d'assujettissement à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Or en application de la législation fiscale française, les personnes physiques domiciliées hors de France sont imposables à raison de leurs biens situés en France. Constituent des biens situés en France, les biens immeubles ou droits réels immobiliers détenus directement ou indirectement en France, ainsi que les actions ou parts de sociétés ou de personnes morale dont le siège est hors de France et dont l'actif est principalement constitué (plus de 50%) d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France.

Mme A. _____ détient 24% des parts de B. _____ Sàrl, société de droit suisse qui détient elle-même 99% des parts C. _____ SCI, société de droit français, sise (...). C. _____ SCI est propriétaire d'un bien immobilier situé à l'adresse de son siège social à (...). Le second associé de B. _____ SÀRL est sa mère, D. _____.

Dans sa réponse du 24 octobre 2017 à une demande d'assistance du (...) 2016 (vos références : (...)) les autorités suisses ont transmis le détail de l'actif et du passif du bilan de B. _____ SÀRL.

Au passif de la société figure un compte libellé (...) présentant un solde de (...) CHF au (...) 2010, (...) CHF au (...) 2011, (...) CHF au (...) 2012, (...) CHF au (...) 2013, (...) CHF au (...) 2014.

Aussi afin de déterminer la valeur de la B. _____ SÀRL, l'administration fiscale française souhaite obtenir la justification des sommes figurant au bilan et plus particulièrement du compte courant d'associé.

La présente demande vise à connaître le montant des avoirs et des revenus non déclarés à l'administration fiscale française. Les renseignements ci-dessous sont nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant des impôts éludés.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de A. _____ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en France, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

- a) Veuillez confirmer que A. _____ est bien titulaire du compte (...) au passif de B. _____ SÀRL.
- b) Veuillez justifier le montant du solde de (...) € au (...) 2011.
- c) Veuillez justifier les apports (copie des ordres de virement) effectués sur le compte (...) sur la période du (...) 2011 au (...) 2016.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

- 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) (L'autorité requérante) a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées.

B.

B.a Par ordonnance de production du 14 février 2018, l'AFC a demandé à B. _____ Sàrl, de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative.

B.b Par courrier du 22 février 2018 et procuration annexée, Maître Elie Elkaim a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne concernée, à savoir A. _____, et de B. _____ Sàrl. En outre, il a requis la consultation de la demande d'assistance administrative adressée à l'AFC par l'autorité fiscale française et a sollicité une prolongation de délai afin de pouvoir collecter les informations requises.

B.c Par courriel du 26 février 2018, l'AFC a accordé une prolongation du délai au 8 mars 2018. En outre, l'AFC a informé Maître Elie Elkaim qu'une copie de la demande d'assistance administrative lui serait transmise une fois que toutes les informations requises auraient été obtenues.

B.d Par courrier du 8 mars 2018, Maître Elie Elkaim a requis à l'AFC une seconde prolongation de délai.

B.e Par courrier du 16 mars 2018, l'AFC a mis Maître Elie Elkaim en demeure de fournir les renseignements demandés dans un délai unique de 5 jours.

B.f Par courrier du 26 mars 2018, B. _____ Sàrl, par l'intermédiaire de son mandataire, a fourni à l'AFC les informations requises par la demande d'assistance administrative.

B.g Par courrier du 9 avril 2018 adressé à Madame A. _____ et à B. _____ Sàrl, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française, accompagnées des documents utiles et a informé les intéressées du fait qu'elles pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. En outre, l'AFC leur a remis une copie de la requête d'assistance administrative.

B.h Par courrier du 20 avril 2018, soit dans le délai imparti, Maître Elie Elkaim a transmis ses observations en s'opposant, au nom de ses mandantes, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale française.

B.i Par courrier du 11 septembre 2018 adressé à A. _____ et à B. _____ Sàrl, l'AFC a indiqué une nouvelle fois les informations modi-

fiées qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française, et a informé les intéressées du fait qu'elles pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

B.j Par courrier du 24 septembre 2018 à l'AFC, Maître Elie Elkaim a requis à l'AFC une prolongation de délai.

B.k Par courriel du 25 septembre 2018, l'AFC a accordé une prolongation de délai au 4 octobre 2018.

B.l Par courrier du 4 octobre 2018, soit dans le délai imparti, Maître Elie Elkaim a transmis ses observations en s'opposant, au nom de A. _____, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale française.

B.m Par courrier du 21 décembre 2018, l'AFC a remis à Maître Elie Elkaim un courrier de la DGFIP relatif au caviardage du nom des fonctionnaires de l'autorité française, impartissant à celui-ci un délai au 16 janvier 2019 pour prendre position.

B.n Par courrier du 16 janvier 2019, Maître Elie Elkaim a remis ses observations à l'AFC.

C.

Par décision finale du 18 mars 2019, notifiée à A. _____ par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par B. _____ Sàrl.

D.

D.a Par acte du 18 avril 2019, 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 finale de l'AFC du 18 mars 2019. Par ce recours, la recourante a conclu, sous suite de frais et dépens, à titre préliminaire, à l'admission du recours ; principalement, à l'annulation et la réforme de la décision querellée en ce sens que la demande d'assistance administrative de l'autorité fiscale française soit déclarée irrecevable ; subsidiairement, à l'annulation et à la réforme de la décision du 18 mars 2019 en ce sens que la demande d'entraide de l'autorité fiscale française soit rejetée ; et encore plus subsidiairement, à l'annulation de la décision querellée et au renvoi de la cause devant l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

D.b Dans sa réponse du 17 juin 2019 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

D.c Par réplique du 22 juillet 2019, la recourante a maintenu les conclusions déposées dans son mémoire du 18 avril 2019.

D.d Par courrier du 27 août 2019, l'AFC a renoncé à dupliquer.

E.

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

Droit :

1.

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

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

1.3 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).

1.4 En l'espèce, la recourante est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

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

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

2.

2.1 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

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

2.3 En l'espèce, la recourante se plaint, en substance, que la demande de l'autorité fiscale française, dans la mesure où elle se baserait sur des informations fausses, ne remplirait pas les conditions formelles de l'assistance administrative ; que l'autorité fiscale française aurait violé le principe de subsidiarité dès lors qu'elle n'aurait entrepris aucune mesure d'investigation à l'encontre de la recourante ; et que le principe de pertinence vraisemblable serait violé.

2.4 Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen du grief relatif aux conditions formelles de l'assistance administrative (consid. 4 infra) pour ensuite se pencher sur les prétendues violations du principe de subsidiarité (consid. 5 infra) et du principe de la pertinence vraisemblable (consid. 6 infra). Enfin, le Tribunal examinera le principe de spécialité (consid. 7).

3.

3.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 ; A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

3.2 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, 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).

3.3 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2011 au (...) 2016, l'ensemble des dispositions sont applicables.

4.

4.1 Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification ; (b) la période visée par la demande ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations).

4.2 Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'indications est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4).

4.3 En l'espèce, la recourante met en doute la validité formelle de la demande d'assistance. En substance, elle indique que la demande d'entraide aurait été formulée sur la base « *d'informations fausses et tronquées transmises par le vérificateur français à la DGFIP* » (mémoire de recours p. 6 ch. 10). Elle cite à titre d'exemple les informations contenues dans la demande de l'autorité française – prétendument fausses – selon lesquelles elle ferait l'objet d'un contrôle fiscal et que les moyens de collecte des renseignements prévus par la procédure fiscale française auraient été épuisés. Il aurait appartenu à l'AFC, selon l'art. 6 al. 3 LAAF, de clarifier ces questions en sollicitant de la DGFIP des précisions au sujet des informations sur lesquelles la requête du (...) 2018 se fonde.

4.4 Le Tribunal constate dans un premier temps 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 (ch. 4 de la demande) ; le nom et l'adresse de la détentrice d'informations (ch. 5) ; l'objectif fiscal fondant la demande et la période pour laquelle les renseignements sont demandés (ch. 7 et 8), soit le contrôle et le recouvrement de l'impôt de solidarité sur la fortune relatifs aux années 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 et 2016 ; ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 9 et 10). La demande remplit dès lors toutes les conditions de forme prévues par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

4.5 La Cour relève encore que dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la bonne foi de l'Etat requérant est présumée et que cette présomption implique que les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3). Ainsi l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci, sauf s'il existe un doute sérieux. Cas échéant, le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c LAAF ; cf. arrêt du TF 2C_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.2 ; A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6 ; A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

4.6 En l'espèce, aucun élément ne permettait de remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante quant aux conditions dans lesquelles la demande d'assistance administrative a été déposée. La Cour de céans observe que les pièces apportées par la recourante à l'appui de ses allégations ont trait à la procédure interne française. Le Tribunal ne voit pas en quoi le courrier du (...) 2018 du mandataire français de la recourante adressé à l'autorité fiscale française serait de nature à mettre en doute la validité de la demande d'assistance administrative. Au contraire, la Cour de céans estime que l'allégation de la recourante – selon laquelle la demande d'entraide française a été formulée sur la base d'informations fausses – n'est qu'une pure supposition à l'appui de laquelle elle ne fournit aucun élément probant. Il n'existait ainsi aucun motif pour l'autorité inférieure de chercher à clarifier le déroulement de la procédure en France en procédant à de nouvelles mesures d'instruction. Le Tribunal précise à ce sujet que 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. Il découle de ce qui précède que la recourante n'a ainsi présenté aucun élément de nature à remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante en lien avec le bien-fondé de sa demande.

4.7 En application du principe de la confiance, la Cour de céans conclut que les allégations de l'autorité fiscale française figurant dans leur requête ne sauraient être mises en doute, faute pour la recourante d'avoir apporté des éléments établis qui prouveraient que la demande serait erronée. Il

apparaît donc que la France a fourni toutes les informations nécessaires (cf. ch. XI par. 3 du Protocole additionnel).

4.8 Il découle de ce qui précède que le grief de la requérante, qui estime que les conditions formelles de l'assistance administrative ne sont pas remplies, est mal fondé. En effet, son raisonnement vise surtout à démontrer que les renseignements requis ne sont pas pertinents et que le principe de la subsidiarité a été violé. Or, il s'agit ici plus d'une question de fond que d'un problème de forme dans la rédaction de la demande. Dès lors, la Cour de céans peut passer à l'examen matériel de cette dernière.

5.

5.1 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 la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

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

5.3 L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

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

5.5 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 ; 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) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se

prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. 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 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

5.6 En l'espèce, la recourante invoque une violation du principe de la pertinence vraisemblable à plusieurs égards.

5.6.1

5.6.1.1 La recourante allègue que, dans la mesure où certaines informations que l'autorité inférieure prévoit de transmettre à la DGFIP concernent une période fiscale prescrite en vertu du droit français, les renseignements ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable. De plus, la recourante avance que les parts qu'elle détient dans B._____ Sàrl ne seraient pas soumises à l'impôt de solidarité sur la fortune. La recourante produit à l'appui de ses affirmations une correspondance de l'autorité fiscale française adressée le 16 novembre 2017 à C._____ SCI – détenue à 99% par B._____ Sàrl – de laquelle il ressortirait que C._____ SCI est soumise à l'impôt sur les sociétés en vertu du droit français en raison de son activité commerciale. Ainsi, en vertu de l'art. 24 par. 2 CDI CH-FR, il n'existerait aucun rattachement en matière d'impôt sur la fortune. Il découlerait de ce qui précède que la décision attaquée n'est pas conforme aux exigences de la pertinence vraisemblable.

5.6.1.2 La Cour de céans relève que le grief soulevé par la recourante concerne la procédure interne menée dans l'Etat requérant. 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 (arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 ; arrêt du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 3.3.6.2 ; voir aussi arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.7 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 avec les nombreuses références citées). Or, déterminer si les impôts dus pour la période fiscale 2011 sont prescrits ou non est une question matérielle qui devra être tranchée par les autorités françaises compétentes. Il en va de même de la nature de l'imposition envisagée en France. En effet, ni l'AFC ni le TAF n'ont à examiner des objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à l'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux – comme une éventuelle

prescription – qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. Partant il n'appartient pas à la Suisse de se déterminer sur une potentielle prescription des impôts 2011 ainsi que sur le type d'imposition envisagée en France. Il appartient en revanche à la recourante de faire valoir ses moyens procéduraux devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

5.6.2

5.6.2.1 La recourante allègue ensuite que les renseignements demandés ne sont pas pertinents pour l'évaluation de sa situation fiscale dans la mesure où elle n'est pas titulaire du compte-courant (...) de B. _____ Sàrl et que l'autorité fiscale française disposerait déjà des bilans et des extraits du compte-courant susmentionné.

5.6.2.2 Il convient de rappeler que les investigations de l'autorité fiscale française ont permis de relever que la recourante détient 24% des parts de B. _____ Sàrl, société de droit suisse, qui détient elle-même 99% des parts de C. _____ SCI, société de droit français propriétaire d'un bien immobilier sis en France. Suite à une première demande d'assistance administrative adressée à l'AFC le (...) 2016, la DGFIP a obtenu le détail de l'actif et du passif du bilan de B. _____ Sàrl pour les exercices clos du (...) 2010 au (...) 2014. Au passif de la société figure un compte libellé (...) présentant un solde de (...) CHF au (...) 2010, (...) CHF au (...) 2011, (...) CHF au (...) 2012, (...) CHF au (...) 2013, (...) CHF au (...) 2014. L'autorité fiscale française cherche à évaluer la valeur de B. _____ Sàrl, raison pour laquelle elle requiert la justification des sommes figurant au bilan du compte courant-courant (...). Cette démarche s'inscrit dans le cadre de l'objectif général de l'autorité fiscale française de déterminer le montant des avoirs et des revenus non déclarés par la recourante en France et de procéder à sa correcte taxation.

5.6.2.3 Le Tribunal considère que la transmission du détail du compte-courant (...) entre dans le cadre de la demande formulée par l'autorité fiscale française, laquelle sollicite la justification du montant du solde figurant sur le compte susmentionné au (...) 2011 et la justification des apports effectués sur ce compte pour la période du (...) 2011 au (...) 2016. L'autorité requérante mentionne dans sa requête que la recourante fait l'objet d'un contrôle fiscal en France. Elle explique notamment soupçonner la recourante de ne pas avoir déclaré la totalité de ses avoirs et revenus en France. Le fait que la recourante ne soit pas titulaire du compte susmentionné ne suffit pas à exclure la pertinence des documents demandés. Le Tribunal rappelle que la recourante est actionnaire de B. _____ Sàrl, société qui

détient elle-même une société française propriétaire d'un bien immobilier sis sur le territoire français. Les comptes de cette société ont ainsi manifestement un lien avec la situation fiscale de la recourante. Ainsi, les renseignements requis sont manifestement pertinents pour l'évaluation fiscale de la recourante.

5.6.2.4 Au vu de l'état de fait de la requête, le Tribunal de céans constate que les informations que l'autorité inférieure entend transmettre – portant notamment sur la justification des montants du solde du compte-courant (...) de B. _____ Sàrl – satisfont à la condition de la vraisemblable pertinence dans la mesure où elles sont dans un rapport tangible avec l'état de fait décrit ainsi que le but visé par la requête. Pour le surplus, le Tribunal de céans rappelle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant. L'Etat requis se limitant à vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis.

5.6.2.5 En outre, quand bien même l'autorité requérante disposerait d'une partie ou la totalité des renseignements requis, l'assistance administrative n'en reste pas moins admissible dès lors qu'elle sert à des fins de contrôle et de validation de ces renseignements (ATF 143 II 185 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 2.7.2 et les références citées).

5.7 Au vu de des éléments qui précèdent, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable par l'autorité fiscale française.

6.

6.1 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A 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 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

6.2 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 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelques explications à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 ; A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 5 supra ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

6.3 Si, comme en l'espèce, l'autorité fiscale étrangère soupçonne un contribuable de ne pas avoir intégralement déclaré ses éléments de revenus et fortune, 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 ; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'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 ; A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

6.4 La recourante fait grief à l'autorité française d'avoir violé le principe de subsidiarité en n'épuisant pas au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. Elle allègue à ce propos que l'autorité requérante n'aurait entrepris aucune mesure d'investigation directement à son encontre.

6.5 Comme relevé par l'autorité inférieure, l'autorité requérante a expressément indiqué dans le courrier d'accompagnement de sa demande que « *dans le cadre de la présente affaire, les moyens de collecte du renseignement, prévus par notre procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés* ». Elle a en outre mentionné dans la demande (cf. rubrique 12, let. d) avoir utilisé « *tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées* ». Ces déclarations reviennent en substance à affirmer que le principe de subsidiarité a été respecté, et ce, pour l'entier de la période concernée par la demande. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance, la Suisse ne saurait remettre en cause ces déclarations sur la base des allégations de la recourante.

En outre, le Tribunal constate que les informations requises concernent une société ayant son siège en Suisse et que de ce fait, l'autorité requérante ne disposait pas d'autres moyens que celui de l'assistance administrative pour obtenir ces renseignements non accessibles depuis la France, respectivement contrôler les déclarations y relative de la recourante.

6.6 Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de subsidiarité par l'autorité fiscale française.

6.7 Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la subsidiarité par l'autorité fiscale française.

7.

7.1 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 (art. 25^{bis} par. 2 CDI CH-ES ; ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'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 de la loi des deux Etats et que l'autorité

compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020, consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

7.2 Par ailleurs, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 18 mars 2019 :

[L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes françaises que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR).

7.3 Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où la recourante n'a fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante, il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3) intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de la recourante dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

8.

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 dans la mesure de sa recevabilité.

9.

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.

10.

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

11.

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, dans la mesure de sa recevabilité.

2.

L'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 18 mars 2019 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre de A._____ dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

3.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge de la recourante. 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 (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de références (...)) ; acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Natacha Bossel

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 :