



Cour I
A-2523/2018

Arrêt du 17 avril 2019

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Michael Beusch, Raphaël Gani, juges,
Maeva Martinez, greffière.

Parties

A. _____,
représentée par
Maître Luis Arias,
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 (...) 2017, la Direction générale des finances publiques françaises (ci-après : 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), tel que modifié par l'Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant ; également publié au RS 0.672.934.91 ; RO 2010 5683).

Dans sa requête, l'autorité requérante exposa procéder à l'examen de la situation fiscale de A._____. L'autorité française indiqua que, d'après les informations à sa disposition, A._____ serait la bénéficiaire économique de la fondation (...) enregistrée (lieu B.). Dite fondation serait détentrice d'un compte bancaire, ouvert auprès de la banque (...). La demande des autorités françaises visait ainsi à connaître le montant des avoirs et des revenus non déclarés à l'administration fiscale française par A._____, ces renseignements étant nécessaires pour établir le montant des impôts qui auraient été éludés.

A.b L'autorité requérante adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période du 1^{er} janvier 2010 au 1^{er} janvier 2017 :

(a) Pour le compte n° (...) auprès de la banque (...), veuillez communiquer :

1. Les états de fortune au 1^{er} janvier des années 2010 à 2017.

2. 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, etc.).

3. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue.

4. En cas de clôture du compte, veuillez indiquer 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, auprès de la banque (...), dont la 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 elle disposerait d'une procuration.

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

B.

B.a Par ordonnance de production du 28 décembre 2017, l'AFC requit la banque (...) de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer A. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, dans un délai de 10 jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par courrier du 15 janvier 2018, la banque (...) transmet les informations demandées à l'autorité inférieure. Dans ce contexte, elle indiqua ne pas avoir été en mesure d'informer A. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

C.

L'AFC notifia à A. _____ l'ouverture de la procédure d'assistance administrative par courrier recommandé du 12 février 2018.

D.

Par courrier du 23 février 2018, Me Luis Arias indiqua avoir été mandaté pour représenter A. _____. Il sollicita de l'AFC la consultation des pièces du dossier.

E.

E.a Le 9 mars 2018, l'AFC notifia à A. _____, par l'intermédiaire de son représentant, les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre aux autorités françaises. Elle lui impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit et remit l'intégralité des pièces du dossier.

E.b En date du 22 mars 2018, Me Luis Arias transmet ses observations en s'opposant à tout envoi d'informations aux autorités requérantes.

F.

Par décision finale du 28 mars 2018, notifiée à A. _____ par l'intermédiaire de son représentant, l'AFC accorda l'assistance administrative aux autorités françaises.

G.

G.a A. _____ (ci-après : la recourante) a déféré cette décision finale au Tribunal administratif fédéral le 30 avril 2018. Elle conclut principalement, à l'annulation de la décision du 28 mars 2018 sous suite de frais et dépens ainsi qu'à ce qu'il soit dit que l'assistance administrative est refusée. Subsidièrement, elle conclut au renvoi de la cause à l'autorité inférieure. Encore plus subsidièrement, elle conclut à la suspension de la procédure jusqu'à réception des déclarations écrites de l'autorité requérante relatives à l'origine des données fondant la demande.

G.b La recourante se plaint d'une violation du principe de subsidiarité. Elle invoque également que la demande repose sur des données volées en violation de l'art. 7 let. c 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) et du principe de la bonne foi.

G.c Dans sa réponse du 23 juillet 2018, l'AFC conclut au rejet du recours. Elle soutient en particulier que la demande ne viole pas le principe de subsidiarité et qu'elle ne repose pas sur des données volées.

H.

Intervenant spontanément dans la procédure par courrier du 25 janvier 2019, la recourante a fait parvenir de nouvelles observations. Par courrier du 14 février 2019, l'AFC y a répondu.

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 (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 LAAF).

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 (...), 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), la recourante disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

1.3 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. 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.

1.4

1.4.1 Le recourant 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 ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

1.4.2 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 et ATF 121 V 204 consid. 6c).

2.

2.1

2.1.1 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 2.1.1 et A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

2.1.2 Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195, 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 (arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). La question de savoir si cet Accord s'applique ici peut toutefois demeurer ouverte, puisque les modifications apportées à l'Accord concernent des points qui n'ont pas de lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce, ni d'incidence sur le sort du recours (cf. arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié in : ATF 143 II 202 ; pour ces développements, cf. ég. arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.2).

2.2 La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (pour la version en vigueur avant la modification du 25 juin 2014, RO 2010 5683, 5688 s.), à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et,

(e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations ; 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).

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle 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 (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

2.3

2.3.1 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 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 avec les réf. citées). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis est ainsi la 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-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.1 ; pour ces développements, arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.1).

2.3.2 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 ; sur la condition de la bonne foi, consid. 2.4 ci-après). 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 (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 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2 ; 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]).

2.3.3 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3). En particulier, les informations relatives à des comptes, dont les contribuables visés par la demande – qualifiés de résidents fiscaux par l'Etat requérant – sont les ayants-droit économiques ou pour lesquels ils sont titulaires d'une procuration, remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.3 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2).

2.4

2.4.1 Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêt du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'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 144 II 206 consid. 4.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.1, A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1 et A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.3). 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 (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du

TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.3, 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).

Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). A suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes *effectivement* punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci de la Suisse* (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6).

2.4.2 La CDI CH-FR ne contient pas de disposition selon laquelle une demande d'assistance administrative fondée sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse est irrecevable. Cela ne signifie pas pour autant *ipso facto* que l'art. 7 let. c LAAF ne peut pas être valablement opposé à une demande d'assistance administrative française. Cette norme renvoie au principe de la bonne foi. Or, ce faisant, le législateur de la LAAF a fait référence au principe de la bonne foi qui figure notamment à l'art. 31 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111 ; cf. Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5786) et qui s'applique de manière générale dans les relations internationales et partant également dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.2, ATF 142 II 161 consid. 2.1.3, ATF 142 II 218 consid. 3.3), y compris dans le cas où l'Etat requérant n'est pas partie à la CV, ce qui est le cas de la France (arrêt du TAF A-2327/2017 du 22 janvier 2016 consid. 4.2).

En édictant l'art. 7 let. c LAAF, le législateur n'a donc pas voulu s'écarter du droit international (cf. DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale – une vue d'ensemble, Archives 81 p. 191; FRANCESCO NAEF, L'échange de renseignements fiscaux en cas de données volées à l'aune du droit international, Archives 85 p. 264 s.), mais au contraire illustrer le principe de droit international public de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale en fournissant un exemple de comportement jugé contraire à ce principe et en fixant les conséquences procédurales d'une telle situation, à savoir

l'irrecevabilité de la demande. En d'autres termes, l'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. XAVIER OBERSON, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 17). Cette disposition n'a donc pas de portée propre, si ce n'est dans la mesure où elle *oblige* la Suisse en tant qu'Etat requis à refuser d'entrer en matière lorsqu'une demande d'assistance est formée de manière contraire à la bonne foi, là où ce principe de droit international général se limiterait à rendre seulement possible un tel refus d'accorder l'assistance administrative (ATF 143 II 224 consid. 6.2, arrêts du TF 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 4, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.3 ; NAEF, op. cit., p. 265). Il s'ensuit que, lorsqu'une partie allègue qu'une demande d'assistance administrative en matière fiscale repose sur des actes punissables au regard du droit suisse, il faut examiner si la demande est conforme au principe de la bonne foi applicable en droit international.

2.4.3 Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée. Savoir si tel est le cas ou non est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce. Il n'y pas lieu de faire ici l'inventaire des situations qui pourraient constituer une violation de la bonne foi en lien avec les données dites volées. On se limitera à relever ce qui suit. Sous réserve du cas où l'Etat requérant achète des données volées en Suisse dans le but de former une demande d'assistance, le principe de la bonne foi entre États n'est pas violé du simple fait que la demande d'assistance est fondée sur des données d'origine illicite. Un examen de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce s'impose dans ces cas. Par ailleurs, le refus d'un Etat de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4).

En outre, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées.

Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence, voir ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1). Dans une constellation où la demande d'assistance se fonde sur des données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse, données qui auraient été communiquées par un Etat tiers à l'Etat requérant par voie d'assistance spontanée ou sur demande, la seule acquisition et l'utilisation de ces données ne constituent pas une violation du principe de la bonne foi (cf. arrêts du TF 2C_819/2017 consid. 4, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 5.2.3.1).

2.5 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; ATF 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; voir encore entre autres arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.3). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF], A-7561/2016 du 25 août 2017 consid. 2.3, A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5, A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.4 [décision attaquée devant le TF] et A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3).

2.6 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 par. 2 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018], A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1 et A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1 [décision confirmée par arrêt du

TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018]). 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-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.6 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 avec les réf. citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018]).

2.7 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et 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 la 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 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.7 et A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 2.5.1 [décision attaquée devant le TF]).

2.8 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 2.3 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (cf. art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR ; 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 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

3.

En l'espèce, la Cour examinera la forme de la demande (consid. 3.1 ci-après), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par la recourante (consid. 3.2 et 3.3 ci-après).

3.1 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 personne visée par le contrôle mené par les autorités requérantes (ch. 4), à savoir le nom de la recourante ; le nom et l'adresse du détenteur d'informations (ch. 5) ; la période visée par la

demande (ch. 7), soit du 1^{er} janvier 2010 au 1^{er} janvier 2017 ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 7) ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 10).

3.2

3.2.1 Au moyen d'un premier grief, la recourante allègue que la requête litigieuse violerait le principe de subsidiarité. A l'appui de son argument, elle invoque que les autorités requérantes auraient déjà procédé à un examen de sa situation fiscale concernant l'impôt sur la fortune pour les années 2010 à 2014. Cet examen aurait abouti à une transaction qui aurait force de chose jugée et qui ne pourrait être révisée en vertu du droit interne français (article L251 LPF). De plus, la recourante invoque n'avoir pas fait l'objet d'un contrôle fiscal relatif aux années 2015 à 2017 et conteste ainsi que l'autorité requérante ait utilisé tous les moyens procéduraux à sa disposition pour obtenir les renseignements relatifs aux années non visées par la transaction susmentionnée.

3.2.2 En l'espèce, les autorités requérantes ont expressément mentionné dans le courrier d'accompagnement de leur requête que « les moyens de collecte du renseignements, prévus par notre procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés », et ce, conformément aux exigences du ch. XI par. 1 du Protocole additionnel de la CDI CH-FR. Cette déclaration vaut pour l'entier de la période concernée par la demande d'assistance, à savoir tant les années couvertes par la transaction passée entre la recourante et l'autorité française que les années non visées par ladite transaction. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance (cf. consid. 2.4.1 ci-avant), les allégations et les pièces apportées par la recourante ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation des autorités françaises – figurant sur le courrier d'accompagnement de la requête – confirmant l'épuisement des voies internes.

De surcroît, le Tribunal de céans relève que même en l'absence d'une telle déclaration de l'autorité requérante, il n'y aurait pas lieu d'examiner si cette dernière a respecté le principe de subsidiarité pour les années 2015 à 2017, à savoir les années non visées par la transaction susmentionnée. En effet, il ressort du dossier que l'AFC n'entend transmettre aucune information relative à cette période-là. Partant, le grief de la recourante consistant à démontrer qu'elle n'a pas fait l'objet d'un contrôle fiscal en France durant les années 2015 à 2017 est superflu.

3.2.3 S'agissant du respect du principe de subsidiarité pour les années ayant fait l'objet de la transaction entre la recourante et l'autorité française, à savoir les années 2010 à 2014, le Tribunal de céans précise que le fait que la recourante ait passé une telle transaction n'est en soi pas relevant au regard du principe de subsidiarité (ATF 144 II 206, consid. 3.3.4).

Cette circonstance pourrait tout au plus avoir un impact sous l'angle de la pertinence vraisemblable des informations demandées. A cet égard, le Tribunal de céans retient cependant que, contrairement à ce que semble soutenir la recourante, il n'a pas à vérifier le contenu du droit interne français et conclure que la demande n'a pas d'intérêt pour l'autorité requérante. Un tel procédé reviendrait à remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante dans ses déclarations, sur la base du reste d'une analyse de la situation juridique française qui outrepasserait l'examen du respect du principe de la pertinence vraisemblable (ATF 144 II 206, consid. 4.6). Le fait que l'autorité requérante dépose une demande d'assistance administrative nonobstant l'existence d'une transaction passée avec la personne concernée ne procède pas d'un comportement contraire à la bonne foi de la France vis-à-vis de la Suisse. Cette bonne foi reste présumée et il n'existe en l'occurrence aucun élément concret ou de doute sérieux permettant à l'autorité de céans de remettre en question les déclarations de l'autorité requérante. En effet, les éléments précédemment mentionnés ne sont manifestement pas de nature à remettre en cause la présomption de bonne foi de l'Etat requérant quant au respect du principe de subsidiarité ni quant au caractère pertinent de sa requête d'assistance.

Au vu de tout ce qui précède, le grief de la recourante doit être rejeté.

3.3

3.3.1 Dans un second grief, la recourante se plaint du fait que la requête française ne donne aucune indication sur l'origine des données sur lesquelles elle se fonde. Il est en particulier reproché à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance basée sur des données volées en violation de l'art. 7 let. c LAAF et du principe de la bonne foi. L'approche développée par la recourante consiste à démontrer que les autorités requérantes ont été informées de sa relation bancaire ouverte auprès de la banque (...) par le biais d'un vol opéré par un employé de cette banque sur le sol suisse. A l'appui de ses dires, la recourante fournit une communication de l'Administration fiscale liechtensteinoise émise dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle menée entre la France et le Liechtenstein à l'encontre de la recourante. Il ressort de cette pièce que, sur demande expresse de l'Administration fiscale

liechtensteinoise, l'autorité fiscale française aurait admis avoir obtenu les informations concernant le compte bancaire détenu par la recourante au sein de la banque (...) par le biais d'un lanceur d'alerte (« whistleblower »).

3.3.2 A titre liminaire, la Cour de céans rappelle la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de données volées. A cet égard, cette dernière prescrit qu'il y a lieu d'examiner dans chaque particulier la question d'un éventuel comportement constitutif d'une violation du principe de la bonne foi étant entendu que celui-ci est établi lorsque l'Etat requérant ne respecte pas un éventuel engagement de ne pas utiliser de données provenant d'actes effectivement punissables au regard du droit suisse ou qu'il est prouvé qu'il a acheté des données acquises illégalement pour fonder sa demande (cf. arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.3 à 5.5, 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 2.2.2, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.3 à 2.3.4).

En l'espèce, les allégations de la recourante ainsi que les pièces apportées à l'appui de son recours ne permettent pas au Tribunal de céans de conclure que les informations à l'origine de la requête se fonderaient sur des données volées, c'est-à-dire des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse. Par ailleurs, si tel devait être le cas, cela ne suffirait pas encore, à l'aune de la jurisprudence en la matière, pour en conclure que l'Etat requérant viole le principe de la bonne foi. En effet, en l'absence d'une assurance de l'Etat requérant de ne pas utiliser ces données dans le cadre d'une demande d'assistance et du moment qu'il n'est pas établi que celui-ci a acheté les données volées (ou plus précisément les données acquises par des actes punissables au regard du droit suisse) sur lesquelles il se fonde (directement ou indirectement), leur simple utilisation n'est pas en soi constitutive d'une violation du principe de la bonne foi. Or, la France n'a donné aucune assurance à la Suisse qu'elle n'utiliserait pas les données sur lesquelles la recourante prétend que la demande se fonde, à savoir des données qui auraient été volées par un employé de la banque (...). A cet égard, le cas d'espèce se distingue donc de celui jugé par le Tribunal fédéral dans une autre affaire fondée sur la CDI-FR (voir ATF 143 II 224 ss). Il n'est du reste pas non plus établi que l'Etat requérant aurait acheté ces prétendues données volées. Pour le surplus, le Tribunal de céans relève qu'aucune autre circonstance dans le cas d'espèce ne permet de renverser la présomption de la bonne foi de l'autorité requérante.

Par ailleurs, bien que cela ne soit pas le cas en l'espèce, la Cour rappelle encore que même le refus d'un Etat de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit pas en soi à qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (cf. consid. 2.4.3 ci-avant).

Vu ce qui précède, il y a lieu de conclure que c'est à juste titre que l'AFC est entrée en matière sur la demande d'assistance administrative litigieuse.

3.4 Pour le surplus, rien ne laisser penser – et la recourante ne le prétend pas – que les autres conditions matérielles de l'assistance administrative ne sont pas respectées. En particulier, la pertinence vraisemblable des informations à transmettre est donnée et la demande ne constitue pas une *fishing expedition*. Aucun élément ne permet de douter du respect par l'autorité requérante du principe de spécialité. On ne voit pas non plus que le droit interne suisse ou français s'opposerait à la transmission des informations requises.

3.5 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

4.

4.1 La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

4.2 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).

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 qu'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 de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de Fr. 5'000.- (cinq mille francs) sont mis à la charge de la recourante. Ils seront imputés sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.-.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Maeva Martinez

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). 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 :