



Arrêt du 30 juillet 2019

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Valérie Humbert, greffière.

Parties

A. _____,
représentée par
Me Laurent Kyd et Me Nicolas Candaux,
Borel & Barbey Avocats,
2, rue de Jargonnant, Case postale 6045, 1211 Genève 6,
recourante,

contre

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

Objet

assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a En date du (...) 2017, la Direction générale des finances publiques française (ci-après: DGFIP ou autorité requérante ou autorité fiscale française) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure ou autorité requise) une demande d'assistance administrative en matière fiscale concernant A._____, laquelle était mentionnée tant comme personne concernée en France avec une adresse à Z._____ que comme personne susceptible de détenir des renseignements en Suisse, avec une adresse à Y._____.

A.b A l'appui de sa demande, la DGFIP indiquait procéder au contrôle fiscale de A._____, laquelle ne mentionnait aucun revenu en France, à l'exception de l'année 201x, où elle avait déclaré des revenus de capitaux mobiliers à hauteur de XXX Euros. A._____ avait expliqué être résidente suisse et être imposée fiscalement en Suisse où elle détenait un bien immobilier à X._____.

La DGFIP précisait que A._____ était propriétaire de l'appartement où elle vivait à Z._____ à l'adresse à laquelle étaient également domiciliées deux sociétés qu'elle détenait directement ou indirectement. L'autorité requérante estimait que l'on pouvait dès lors la considérer comme une résidente fiscale française soumise à l'obligation de déclarer en France ses revenus ainsi que son patrimoine situé en France et à l'étranger.

A.c La demande de la DGFIP visait à obtenir les éléments relatifs à la résidence fiscale de l'intéressée et à connaître les montants et avoirs non déclarés à l'administration fiscale française. Les renseignements requis étaient les suivants:

(...)

B.

Ayant appris par les autorités françaises l'existence de la demande d'assistance, A._____, agissant par son avocat, a fait valoir, par pli du 10 juillet 2017, son droit d'être entendu et demandé l'accès au dossier. L'AFC lui a répondu le 14 suivant (svt) qu'il serait fait droit à sa requête une fois les pièces réunies.

C.

C.a Donnant suite à l'ordonnance de production de l'AFC du 14 juillet 2017, l'Administration fiscale cantonale de X._____ a transmis, le 24 svt, les

informations demandées desquelles il ressort que A._____ est domiciliée dans le canton de X._____ et y est assujettie de manière illimitée aux impôts directs depuis avril 200x et est considérée comme résidente fiscale suisse. En 201x et 201x, elle n'a déclaré aucun revenu. Elle a été imposée sur la dépense sur une base de CHF xxx en 201x et CHF xxx en 201x. Elle a payé un montant total d'impôt communal, cantonal et fédéral de CHF xxx en 201x (taux d'imposition de xxx%) et de CHF xxx en 201x (taux d'imposition de xxx%). Elle détient le compte n° xxx auprès de la Banque B._____ AG (ci-après : la Banque B._____ ou la Banque) dont les soldes sont indiqués par l'autorité fiscale cantonale pour chaque 31 décembre de 201x à 201x, étant précisé que la déclaration fiscale pour 201x n'avait pas encore été déposée.

C.b Sur la base de ces premiers renseignements, l'AFC a ensuite émis une ordonnance de production en date du 10 août 2017 à l'adresse de la Banque B._____. Celle-ci y a répondu par deux courriers datés 18 août svt. Dans le premier, elle indiquait que A._____ était l'ayant droit économique de la société C._____, W._____, détentrice du compte n° xxx. Par le second, la Banque transmettait les états de fortune relatifs à la relation bancaire n° xxx détenue directement par A._____ pour la période du 1^{er} janvier 201x au 31 décembre 201x ainsi que les relevés de compte pour la période du 1^{er} janvier 201x au 31 décembre 201x.

C.c Le 28 août 2017, l'AFC a ordonné à la Banque B._____ la documentation relative au compte détenu par la société C._____, W._____ ; ce qui fut fait le 5 septembre svt. Dans cette même correspondance, la Banque indiquait que la société avait pu être avertie de l'existence de la procédure.

D.

D.a Le 25 septembre 2017, l'AFC a communiqué les pièces du dossier à A._____ tout en lui notifiant la teneur des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité fiscale française, lui impartissant un délai pour déposer ses observations.

D.b Le 13 octobre 2017, A._____, par l'entremise de son avocat, s'est opposée à la transmission des informations recueillies. Elle a toutefois dit y consentir à la condition expresse que l'ensemble des modifications qu'elle proposait soient admises et reprises dans la décision finale. En substance, elle soutenait que le régime fiscal ainsi que le taux et le quantum de l'impôt ne revêtaient aucune pertinence pour l'examen de son imposition en France et n'avaient ainsi pas à être communiqués. Elle estimait

par ailleurs que le régime fiscal n'était pas requis de l'autorité fiscale française et que sa transmission relevait dès lors de l'échange spontané, prohibé par 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 fiscale (ci-après: CDI CH-F, RS 0.672.934.91).

Elle s'opposait également à la transmission des informations au sujet du compte détenu par la société C. _____, W. _____, dans la mesure où l'AFC n'était pas fondée, selon elle, à procéder à des actes d'instruction spontanés sur la base des renseignements fournis par l'autorité fiscale cantonale de X. _____. Ce faisant, l'AFC aurait prêté son concours à une pêche aux renseignements et à une entraide spontanée, toutes deux prosrites par la CDI CH-F. A. _____ a joint à ses observations une copie de son permis C et de deux attestations de l'Autorité fiscale cantonale de X. _____. L'une, datée du 5 juin 201x, certifie qu'elle est bien assujettie à l'impôt communal, cantonal et fédéral direct à X. _____ et en Suisse et qu'elle a bien été imposée en 201x en conformité avec la législation ; qu'elle n'est pas assujettie sur une base forfaitaire déterminée par la valeur locative de son logement et qu'en conséquence, elle a bien la qualité de résidente en Suisse au sens de l'art. 4 CDI CHF-F et de ses Avenants. L'autre, datée du 18 mai 201x, constate les mêmes éléments pour l'année fiscale 201x (cf. pces 4 et 5 recourante).

D.c Par décision du 8 novembre 2017, l'AFC a dit vouloir accorder l'assistance fiscale à l'autorité requérante. Elle a réfuté les arguments ressortant des déterminations de A. _____ estimant, en substance, que les renseignements transmis n'apparaissent pas dénués de pertinence pour que l'autorité fiscale française détermine l'étendue des obligations fiscales en France de l'intéressée. Au surplus, elle est d'avis que l'autorité requérante n'a pas l'obligation de citer spécifiquement l'ensemble des détenteurs d'informations potentiels dans sa demande si bien qu'une recherche auprès de la Banque B. _____ ne peut être exclue au motif qu'elle constituerait une recherche indéterminée de preuves ou une entraide spontanée. L'AFC a renoncé toutefois à transmettre les relevés de compte pour la relation bancaire détenue par la société C. _____, W. _____, car ils n'ont pas été directement demandés ; seuls les états de fortune pour ce compte seront communiqués.

E.

E.a Par acte du 11 décembre 2017, A. _____, agissant par l'entremise de son avocat, interjette recours par devant le Tribunal administratif fédéral

(ci-après : le Tribunal ou le TAF) à l'encontre de cette décision dont elle demande l'annulation, concluant, sous suite de frais et dépens, principalement, au refus de l'assistance, et, subsidiairement, à ce que l'assistance soit limitée aux seuls éléments permettant de confirmer ou d'infirmer sa résidence fiscale en France. A l'appui de ses conclusions, elle reprend, en les développant, les arguments qu'elle avait déjà fait valoir dans la procédure devant l'autorité inférieure.

E.b Dans sa réponse au recours du 26 janvier 2018, transmise à la recourante par ordonnance du TAF du 31 janvier svt, l'autorité inférieure reprend les différents griefs de la recourante qu'elle rejette entièrement.

F.

Les autres faits, ainsi que les arguments développés par les parties à l'appui de leurs positions respectives, seront repris dans les considérants en droit ci-après, dans la mesure utile à la résolution du litige.

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 – le 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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF en lien avec l'art. 19.al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]). Il est donc compétent pour statuer sur la présente affaire.

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

1.3 Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA) par la destinataire de la décision litigieuse laquelle possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA ; cf. pour la qualité pour recourir d'un ayant droit économique ATF 139 II 404 consid. 2), le recours est donc recevable sur ce plan et il peut être entré en matière sur ses mérites.

2.

2.1 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). 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; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27 consid. 3.3 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3^e éd., 2013, ch. 1135).

2.2 La requérante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2^e éd., 2013, ch. 2.149, p. 73 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7^e éd., 2016, ch. 1146 ss).

3.

3.1

3.1.1 L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par plusieurs conventions qui sont complémentaires et au nombre desquelles on trouve la CDI CH-FR et la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1er janvier 2017 et pour la France depuis le 1er avril 2012, abrégé MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]). L'Etat qui présente une demande d'assistance administrative à la Suisse doit préciser dans chaque cas la base légale sur laquelle il se fonde et ne peut se prévaloir de plusieurs bases légales pour une même demande. En revanche si une demande d'assistance est rejetée parce qu'elle ne satisfait pas aux conditions de la base légale invoquée, l'Etat requérant peut reformuler sa demande sur le fondement d'une autre base légale (cf. message du Conseil fédéral du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la MAC [MCF MAC], FF 2015 5121, 5132).

3.1.2 En l'espèce, l'autorité fiscale française a basé sa demande sur l'art. 28 CDI CH-FR, lequel est largement calqué sur l'art. 26 du 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 2014, 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 le ch. XI du Protocole additionnel joint à la convention (ci-après : Protocole additionnel CDI CH-FR, aussi au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683), qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. art. 11 al. 3 de l'Avenant du 27 août 2009).

Pour être complet, il sied encore de signaler que le chiffre XI du Protocole additionnel a été modifié par un Accord du 25 juin 2014 (cf. RO 2016 1195) concernant uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant.

3.1.3

3.1.3.1 Selon la jurisprudence, l'interprétation et l'application d'une convention de double imposition suivent les principes du droit international conventionnel et du droit coutumier international, en particulier ceux de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111 ; cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3). Tout traité en vigueur lie les parties selon l'article 26 CV et elles se doivent de l'exécuter de bonne foi (*pacta sunt servanda*). Il s'agit ainsi de s'assurer à chaque application d'une convention internationale qu'elle respecte le principe de la bonne foi ainsi que l'objet et le but du traité (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3). Chaque partie peut attendre de l'autre qu'elle se comporte dans le respect de ces principes (cf. ATF 140 II 167 consid. 5.5.2, 139 II 404 consid. 7.2.1). Selon l'article 31 par. 1 CV, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but (ATF 141 II 447 consid. 4.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_498/2013 du 29 avril 2014 consid. 5.1 ; ATAF 2010/7 consid. 3.5). Le contexte comprend le préambule, les annexes du traité, ainsi que tout accord ou instrument acceptés par les parties à l'occasion de la signature du traité (cf. art. 31 al. 2 CV). Il sera aussi tenu compte, notamment, de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application des dispositions (cf. art. 31 al. 3 CV).

3.1.3.2 Il peut être fait appel à des moyens complémentaires d'interprétation, et notamment aux travaux préparatoires et aux circonstances dans lesquelles le traité a été conclu, en vue, soit de confirmer le sens résultant de l'application de l'art. 31 CV, soit de déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 CV laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat manifestement absurde ou déraisonnable que les parties, en toute bonne foi, n'ont pas pu vouloir (art. 32 let. a et b CV ; cf. MICHAEL BEUSCH, Der Einfluss "fremder" Richter - Schweizer Verwaltungsrechtspflege im internationalen Kontext, in RSJ/SJZ 109/2013 p. 349, p. 351 s. ; ATF 141 II 447 consid. 4.3.2 et les réf. cit.). En tant que les règles d'interprétation de la CV codifient le droit international coutumier, elles s'appliquent aussi aux Etats non parties à la CV, ce qui est le cas de la France qui n'a pas adhéré à la CV (cf. parmi d'autres, arrêt du TAF A-2327/2017 du 22 janvier 2019 consid. 4.2).

3.2 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 ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés 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).

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).

3.3 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. XI par. 2 Protocole additionnel CDI CH-FR; voir ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1). L'interdiction des « fishing expeditions » comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. *infra* consid. 3.6) correspondent au principe de proportionnalité (voir 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 (cf.

ATF 139 II 404 consid. 7.2.3, et parmi d'autres : arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.6.2). Cela étant, il n'est pas attendu de l'autorité requérante que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. arrêts du TAF A-6391/2017 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3).

3.4

3.4.1 Conformément aux principes du droit international (cf. *supra* consid. 3.1.3), la demande doit en outre respecter le principe de la bonne foi (aussi appelé principe de la confiance). La bonne foi d'un Etat est présumée. 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 ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4). 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, arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.1).

3.4.2 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 (cf. parmi d'autres : arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du Tribunal fédéral 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

3.5 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité qui dicte que l'autorité requérante doit épuiser au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel CDI CH-FR), ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-2327/2017 du 21 janvier 2019 consid. 5.3.3). A cet égard, il est admis que – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – la déclaration de l'autorité requérante selon laquelle la demande est conforme aux termes de la convention implique, en vertu de la confiance mutuelle qui doit régner entre les Etats (cf. *supra* consid. 3.4.2), qu'elle a épuisé les sources habituelles de renseignement dont

elle pouvait disposer en vertu de son droit interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2).

3.6 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-F, 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 interne des Etats contractants (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêts du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202).

3.6.1 La notion de pertinence vraisemblable – la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne doit pas permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois fournis, il s'avère par la suite que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

3.6.2 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 161 consid. 2.1.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine).

3.6.3 Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. parmi d'autres : arrêts du TAF A-7136/2017 du 1^{er} mai 2019 consid. 4.2.4, A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 5.2.2.3), il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation. Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat. En particulier, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (cf. ATAF 144 II 206 consid. 4.3).

3.6.4 Sous l'angle de la pertinence vraisemblable, s'examine également le grief de l'échange spontané de renseignements.

3.6.4.1 L'échange spontané de renseignements consiste à transmettre à un Etat des informations vraisemblablement pertinentes, mais qui n'ont pas été demandées (cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-7136/2017 du 1^{er} mai 2019 consid. 4.2.2 ; cf. ég. art. 3 let. d LAAF). Le ch XI par 6 du Protocole additionnel souligne qu'aucune obligation n'incombe à l'un des Etats contractants, sur la base de l'art. 28 de la Convention, de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique. Il n'est donc pas exclu qu'un Etat contractant procède à un tel échange de renseignements sur la base de la CDI CH-F, moyennant l'existence d'une base légale en droit interne (cf. arrêts du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3, 2C_954/2015 du 13 février 2017 consid. 6.3.1). L'art. 4 al. 1 LAAF y faisait obstacle jusqu'à son abrogation au 1^{er} janvier 2017 (cf. RO 2013 231 ; pour un exemple ATF 141 II 436 consid. 3.2). Cette suppression est liée à l'entrée en vigueur à la même date pour la Suisse de la MAC (cf. *supra* consid. 3.1.1) ainsi que des art. 22a ss LAAF (RO 2016 5059). L'art. 7 MAC règle l'échange spontané de renseignements entre les Parties, lequel a lieu en particulier lorsqu'« à la suite d'informations communiquées à une Partie par une autre Partie, la première Partie a pu recueillir des informations qui peuvent être utiles à l'établissement de l'impôt dans l'autre Partie » (let. e). Quant aux art. 22a ss LAAF, ils constituent la base légale en droit interne pour l'échange spontané, lequel n'est donc plus prohibé contrairement à ce que soutient le recourant. Toutefois, il faut rappeler qu'une demande d'assistance doit préciser la convention sur laquelle elle se fonde et ne peut se prévaloir de plusieurs conventions en même temps (cf. *supra* consid. 3.1.1).

3.6.4.2 Se pose donc la question de l'applicabilité des art. 22a ss LAAF, notamment *ratione temporis*, à la présente demande d'assistance (qui concerne principalement les années fiscales 2014 et 2015 mais s'étend pour certaines informations à 2016) déposée au titre de la CDI CH-FR et non au

titre de la MAC. Autrement dit, est-ce que le chapitre 3 de la LAAF, qui traite de l'échange spontané de renseignements et qui a été introduit en vue de la mise en œuvre de la MAC (cf. FF 2015 5121, p. 5128), peut être considéré comme la base légale en droit interne qui faisait défaut selon la jurisprudence précitée du TF pour admettre un échange spontané fondé sur le ch. XI par. 6 Protocole additionnel CDI CH-FR.

3.6.4.3 En l'absence – comme en l'espèce – de dispositions transitoires, la question du droit applicable doit être tranchée par le biais des principes généraux régissant le droit intertemporel (cf. parmi d'autres ATF 131 V 425 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-2663/2017 du 14 mars 2018 consid. 3.1). Selon ces règles, sont en principe applicables les dispositions en vigueur lors de la réalisation de l'état de fait qui doit être apprécié juridiquement ou qui a des conséquences juridiques (cf. ATF 140 V 22 consid. 5.3, 139 V 335 consid. 6.2). L'application d'une norme à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur est interdite (cf. ATF 137 II 371 consid. 4.2). En dérogation à ce principe général, les nouvelles règles de procédure s'appliquent pleinement dès leur entrée en vigueur, également aux causes encore pendantes. La procédure administrative connaît néanmoins une exception à l'application immédiate de la nouvelle procédure ; celle-ci n'est admissible que pour autant que l'ancien et le nouveau droit s'inscrivent dans la continuité du système de procédure en place et que les modifications procédurales demeurent ponctuelles. En revanche, l'ancien droit de procédure continue à gouverner les situations dans lesquelles le nouveau droit de procédure marque une rupture par rapport au système procédural antérieur et apporte des modifications fondamentales à l'ordre procédural (cf. ATF 144 II 273 consid. 2.2.4, 137 II 409 consid. 7.4.5, 136 II 187 consid. 3.1 ; PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, Droit administratif Vol. I, 3^e éd. 2012 ch. 2.4.2.3, p. 186).

3.6.4.4 Selon la jurisprudence du TF, la LAAF a été conçue et voulue comme une loi d'exécution des conventions internationales prévoyant un échange de renseignements en matière fiscale (cf. parmi d'autres ATF 143 II 224 consid. 6.1). A ce titre, elle tend donc avant tout à fixer la procédure à suivre pour mettre en œuvre lesdites conventions (cf. ATF 143 II 136 consid. 4.1- 4.4) Les définitions matérielles que cette loi contient n'ont donc de portée que dans la mesure où elles viennent concrétiser les dispositions conventionnelles applicables dans le cas d'espèce. A considérer la LAAF comme une loi de procédure, ses nouvelles dispositions (notamment abrogation de l'art. 4 al. 1 et introduction du chapitre 3) – entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2017 – seraient directement applicables. Toutefois, dans la me-

sure où, comme il a déjà été dit, les modifications concernées ont été introduites pour permettre la mise en œuvre de la MAC qui prévoit l'échange spontané de renseignements qui était auparavant prohibé (cf. art. 4 al. 1 aLAAF qui disposait que l'assistance administrative était accordée uniquement sur demande), il faut admettre qu'elles marquent une rupture avec l'ancien droit et qu'elles ne peuvent dès lors être appliquées à une demande qui concerne des périodes fiscales antérieures à leur entrée en vigueur. A cela s'ajoute, qu'admettre leur application reviendrait à contourner les dispositions temporelles de la MAC, laquelle s'applique à la Suisse – sous réserve de certaines exceptions non pertinentes – au plus tôt pour les périodes d'imposition à partir de 2018 (cf. art. 28 al. 6 MAC et MCF MAC FF 2015 5121, p. 5154) et à permettre en quelque sorte un effet anticipé de l'échange spontané.

3.6.4.5 En conséquence de ce qui précède, le Tribunal constate que dans le cadre de la présente demande d'assistance, fondée sur la CDI CH-FR, l'échange spontané de renseignements n'est pas autorisé. La question de savoir si la situation serait différente en présence d'une demande d'assistance certes fondée sur la CDI CH-FR mais concernant une période d'imposition ultérieure à 2018 peut souffrir de rester ouverte *in casu*.

3.6.5 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 (ATF 141 II 436 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.6.2, A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1; ANDREA OPEL, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in: Revue fiscale [RF] 71/2016 p. 928, 939). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). C'est donc le critère conventionnel de la pertinence vraisemblable qui demeure déterminant ; cela étant, il convient aussi de tenir compte d'une pesée des intérêts en présence. En particulier, les informations relatives à des comptes détenus de manière indirecte (ayants droit économiques ou procuration) remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable du moment que les présomptions de l'Etat requérant s'appuient sur des documents bancaires, des renseignements d'employés de banque et des questions précises rendant vraisemblable une éventuelle détention économique desdits comptes

bancaires par la personne visée par la demande (cf. ATF 141 II 436 consid. 4.6 et consid. 6.1 à 6.3 non publiés [cf. arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015], arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

3.6.6 En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements relatifs à des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue. La jurisprudence a retenu, tout en rappelant le principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3, 139 II 404 consid. 1.1), que la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1, 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6, arrêt du Tribunal fédéral 2C_615/2018 du 26 mars 2018 consid. 3.1).

3.6.7 Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Le fait que cette personne soit assujettie à l'impôt de manière illimitée en Suisse ne fait pas obstacle d'emblée à une telle demande (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. La détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1, 142 II 218 consid. 3.6). En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra à ce contribuable qui conteste être assujetti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments devant les autorités de cet Etat ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7, arrêt du TF 2C_625/2018 du 1^{er} février 2019 [prévu à la publication] consid. 2.2.2).

Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 28 par. 1 in fine CDI CH-F doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, arrêts du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1, 2C_625/2018 du 1^{er} février 2019 [prévu à la publication] consid. 3.2).

3.7

3.7.1 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant cependant pas à 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 de la pertinence vraisemblable (voir art. 28 par. 3 et 5 CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2).

3.7.2 L'art. 11 al. 1 LAAF permet à l'Administration fédérale d'obtenir de l'Administration fiscale cantonale des renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance. Cette assistance mutuelle est réglée par l'art. 111 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11; cf. message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 2011 5771, 5791 ; cf. ATF 142 II 69 consid. 4, arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.1).

3.8 Conformément au principe de spécialité (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-FR), les informations ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative à la personne désignée comme concernée par la demande, pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (cf. arrêt du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). 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 (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6).

4.

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (cf. *infra* consid. 5), en particulier à l'aune de l'interdiction de la pêche aux renseignements (cf. *infra* consid. 5.2), puis il se penchera sur la pertinence des griefs de la recourante relatifs à une prétendue violation de la condition de la pertinence vraisemblable (cf. *infra* consid. 6.2) et de l'interdiction de l'échange spontané (cf. *infra* consid. 6.3).

5.

5.1 Pour ce qui est de la forme de la demande, le Tribunal observe qu'elle est conforme aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel CDI CH-FR (cf. *supra* consid. 3.2) dans la mesure où elle mentionne le nom de la personne concernée (ch. 2 de la demande, pce 1 AFC), les impôts concernés et la période visée (ch. 4 de la demande, pce 1 AFC), le but de la demande (ch. 5 *in fine* de la demande, pce 1 AFC) ainsi qu'une description des renseignements demandés (ch. 6 de la demande, pce 1 AFC). En revanche, au titre de détenteur des informations ne figure que le nom de la personne concernée (certes, avec une adresse en Suisse), alors que l'on est en droit de penser qu'en vertu du principe de la subsidiarité (cf. *supra* consid. 3.5), l'autorité fiscale française s'est déjà adressée à cette personne (à la fois personne concernée et détentrice des informations) pour requérir les informations (certes à son adresse française) qu'elle demande à la Suisse d'obtenir. Cela étant, selon les termes du Protocole additionnel CDI CH-FR (cf. ch. XI par. 3 let. e), ce n'est que dans la mesure où ils sont connus que les nom et adresse de toute personne, dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés, doivent être fournis par l'Etat requérant. Il est encore précisé que, dans les cas où l'autorité compétente de l'Etat requérant a, dans le cadre d'une demande de renseignements de nature bancaire, connaissance du nom de l'établissement tenant le compte de la personne, objet du contrôle ou de l'enquête, elle doit le fournir à l'autorité compétente de l'Etat requis.

5.2

5.2.1 Lorsqu'une demande ne contient pas, comme en l'espèce, le nom d'un tiers présumé détenteur des renseignements requis, se pose la question du degré de précision de la demande d'assistance au regard de l'interdiction de la pêche aux renseignements. En effet, l'interdiction de la pêche aux renseignements est une règle hybride, qui intervient tant au niveau de l'entrée en matière que pour interpréter, cas échéant, le sens qu'il convient de conférer aux termes équivoques d'une demande d'assistance administrative ; elle ne doit pas être confondue avec le critère de la pertinence

vraisemblable quand bien même elle en constitue aussi une limite (cf. *supra* consid. 3.6.1; parmi d'autres arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 3.4). Elle doit aussi être distinguée de l'échange spontané – grief qui s'examine dans le cadre de la pertinence vraisemblable – qui consiste à transmettre des informations vraisemblablement pertinentes mais qui ne sont pas demandées (cf. *supra* consid. 3.6.4), alors qu'il s'agit ici de la communication de renseignements certes demandés et vraisemblablement pertinents mais dont le détenteur n'est pas indiqué. L'interdiction de la pêche aux renseignements intervient dans l'interprétation qu'il convient de donner aux termes d'une demande comprenant une terminologie vague, mais dont il ressort qu'elle vise une affaire fiscale déterminée. Il n'en demeure pas moins qu'il faudrait déjà prononcer une non-entrée en matière si une telle demande d'assistance administrative internationale était déposée en des termes indéfinis ne permettant pas de cerner l'objet de la demande (arrêts du TAF A-2996/2016 du 13 février 2018 consid. 4.4, A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.2.4).

5.2.2 Dans le cas d'espèce, le fait que l'autorité inférieure se soit adressée à l'autorité fiscale cantonale du domicile suisse de la personne concernée/détentrices des informations ne prête pas le flanc à la critique puisqu'elle y est expressément habilitée par le droit interne (cf. *supra* consid. 3.7.2) et qu'il n'est pas nécessaire que le nom de cette autorité soit spécifiquement mentionné dans la demande du moment qu'elle était identifiable par l'indication du domicile de la personne concernée. Dès lors les informations récoltées par l'autorité inférieure auprès de l'autorité fiscale cantonale, en particulier celles au sujet du compte détenu directement par la requérante auprès de la Banque B. _____, ne constituent pas une recherche de preuves au hasard. La question demeure en revanche s'agissant des renseignements obtenus auprès de cette banque dont le nom ne figurait pas dans la demande d'assistance. Y répondre revient à déterminer si l'autorité inférieure, en qualité d'autorité requise, peut mener à sa guise toutes les investigations nécessaires pour donner suite aux sollicitations de l'autorité requérante ou si elle doit se limiter, comme le soutient la requérante, à réunir les informations qu'elle peut obtenir au vu du libellé de la demande.

5.2.3

5.2.3.1 Il ressort du courrier du 24 juillet 2017 de l'Administration fiscale cantonale de X. _____ que la requérante détient un compte à la Banque B. _____ (n°xxx). Cette autorité indique le solde de ce compte au 31 décembre de chaque année de 201x à 201x, en précisant que pour les années 201x et 201x, ce compte n'a généré aucun revenu. A la suite de cette

information, l'autorité inférieure a prospecté de son propre chef auprès de la Banque afin d'obtenir les documents afférents à ce compte. Elle a rédigé son ordonnance de production datée du 24 juillet 2017 de la manière suivante (cf. pce 9 AFC) :

Mit Schreiben vom xxx 2017 ersucht uns die zuständige französische Behörde um Übermittlung von Informationen betreffend:

Name: A. _____

Adresse: (...)
Frankreich

oder

Adresse (...)
Schweiz

Geburtsdatum: (...)

Kontonummer: ; xxx

Wir kommen nach Prüfung des Ersuchen zum Schluss, dass die Voraussetzungen von Artikel 28 DBA CH-FR und Artikel 6 des Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1) hinsichtlich des Eintretens auf das Ersuchen im vorliegenden Fall erfüllt sind.

In Anwendung von Artikel 8 i.V.m. Artikel 10 StAhiG ersuchen wir Sie um Informationen für den Zeitraum vom 1. Januar 201x bis 31. Dezember 201x die Folgendes beinhalten :

Für das oben aufgeführte Konto :

a) Madame A. _____ a-t-elle détenu (directement ou indirectement) des actifs auprès de la banque B. _____ en Suisse au cours des années 201x à 201x ? Dans l'affirmative, veuillez communiquer le détail, la valeur ainsi que, pour les années 201x et 201x, les revenus générés, le cas échéant, par ce patrimoine.

b) Si Madame A. _____ détient indirectement des actifs auprès de la banque B. _____, veuillez indiquer le nom et l'adresse du titulaire de ces actifs. Veuillez également indiquer le lien existant entre le titulaire de ces actifs et Madame A. _____.

Nachstehend finden Sie eine freie Übersetzung der vorstehenden Fragen:

[...]

L'énoncé de cette ordonnance donne l'impression que l'autorité requérante a fourni tant le nom de la banque que le numéro de compte. Ce sentiment est renforcé par le fait que les questions sont posées en français – comme

si elles émanaient directement de l'autorité fiscale française – et accompagnées d'une traduction en allemand (langue de l'ordonnance). Or, il n'en est rien. Les questions posées à la Banque B._____, si elles s'inspirent de la demande (cf. *supra* consid. Ac), ont été reformulées par l'autorité inférieure pour obtenir les informations souhaitées.

Par la suite, au vu de la réponse de la banque B._____ (cf. *supra* consid. Cb), l'autorité inférieure a édicté, en date du 28 août 2017, une deuxième ordonnance de production, afin de se procurer les documents bancaires relatifs au compte détenu par la société étrangère dont la Banque a révélé que la recourante en était l'ayant-droit économique. Les termes de cette ordonnance sont quasi identiques à la première et laissent à penser que l'autorité requérante a fourni dans sa demande plus de détails qu'il n'en est en réalité (cf. pce 11 AFC).

5.2.3.2 Certes, l'autorité inférieure peut prendre les mêmes mesures que celles prévues par le droit suisse pour la taxation et la perception d'impôts visés par la demande (cf. art. 8 al. 1 LAAF). A cet égard, si le secret bancaire ne peut plus faire obstacle à une demande d'assistance fondée sur une CDI-MC OCDE (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.3 et 4.4.1), les dispositions de droit suisse le protégeant sont toujours en vigueur, en particulier les art. 127 al. 2 LIFD et 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0). En se fondant sur une demande d'assistance qui ne mentionne pas même le nom d'une banque et qui concerne une personne qui est encore – jusqu'à preuve du contraire – considérée comme contribuable suisse pour obtenir des informations auxquelles elle n'aurait pas accès selon le droit interne, l'autorité inférieure contourne en quelque sorte les dispositions de droit interne, étant précisé que copie de sa décision est adressée à l'autorité fiscale de X._____. La situation serait différente si l'indication de la banque et du numéro de compte étaient indiqués dans la requête d'assistance ; dans ce cas, l'autorité inférieure se devrait – afin d'honorer les engagements figurant dans la CDI CH-FR – de donner suite à une telle demande, le droit international l'emportant sur le droit interne.

Dans les circonstances de l'espèce, vu le manque de précisions de la demande (absence tant du nom de la banque que du numéro de compte), l'autorité inférieure devait refuser d'entrer en matière sur ces questions et se contenter de répondre à la demande d'assistance en se fondant sur les éléments fournis par l'autorité fiscale cantonale.

5.2.4 Il est vrai qu'aux termes du ch. XI par. 4 Protocole additionnel CDI CH-FR, les al. a) à e) du par. précédent (cf. *supra* consid. 3.2) doivent être interprétés de manière à ne pas faire obstacle à un échange effectif de renseignements pour l'application de l'art. 28 CDI CH-FR.

A cet égard, la Cour de céans a jugé que ne constitue pas une pêche aux renseignements, la demande d'assistance de l'Etat requérant qui, indiquant un numéro de compte bancaire, souhaite savoir si la personne concernée détient d'autres comptes dans ce même établissement bancaire (cf. arrêts du TAF A-4144/2018 du 28 mai 2019 consid. 2.1.3, A-7622/2016 du 23 mai 2017 consid. 2.5 et A-1230/2016 du 10 novembre 2016 consid. 4.2.1). En outre, suivant les circonstances, l'autorité requérante peut déposer une demande sans indiquer de numéro de compte mais seulement le nom des banques à interroger (arrêts du TAF A-2327/2017 du 22 janvier 2019 consid. 5.3.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.3, A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 11.4).

Cela étant, d'ici à admettre une demande dénuée de toutes références à l'établissement pouvant détenir les renseignements dont le détail est requis, il y a un pas que seul le législateur est en mesure de franchir, sauf à considérer que la lutte contre les pratiques fiscales dommageables permet de s'affranchir de toutes exigences tant de forme que de fond.

5.3 Il s'ensuit que le recours doit être admis sur ces points et la décision litigieuse modifiée de manière à ce que seuls soit transmis les éléments communiqués par l'autorité fiscale cantonale de X. _____, pour autant qu'ils satisfassent aux autres conditions de l'assistance, ce qu'il y a lieu maintenant d'examiner.

6.

6.1 En réponse à la question 6 b) de la demande d'assistance (cf. *supra* consid. Ac), l'autorité inférieure envisage de transmettre l'information selon laquelle la recourante "a été imposée conformément aux dispositions des articles 14 LIFD (loi fédérale) et 14 LIPP (loi cantonale) sur l'imposition d'après la dépense" et d'indiquer le taux d'imposition appliqué, le montant de l'impôt ainsi que la base imposable.

Il s'agit donc d'examiner si ces informations sont vraisemblablement pertinentes, étant rappelé que l'autorité requérante considère la recourante comme résidente fiscale française et précise que le but de sa demande est

d'une part, d'obtenir des éléments relatifs à la résidence fiscale de la recourante et, d'autre part, de connaître le montant de ses avoirs et revenus non déclarés à l'administration fiscale française.

6.2

6.2.1 Aux termes de l'art. 4 par. 1 CDI CH-FR, l'expression "résident d'un Etat contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation du dit Etat, est assujettie à l'impôt de cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Une personne physique est ainsi, en principe résidente de l'Etat dans lequel elle est assujettie de manière illimitée, en vertu de sa législation interne. L'art. 4 par. 2 CDI CH-FR s'applique subséquentement lorsqu'il n'est pas possible de déterminer selon le par. 1 de quel Etat un contribuable est résident. Il peut en effet arriver que l'application du par. 1 conduise à ce qu'une personne soit considérée, selon les droits internes de la France et de la Suisse, comme résidente dans chacun de ces deux Etats. Or, le but de la CDI est précisément d'éviter les doubles impositions. Dans une telle constellation, les critères de l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR s'appliquent en cascade (cf. NATASSIA MARTINEZ, in: Danon/Gutmann/Obersohn/Pistone [éd.], *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, n°58 p. 162). Le premier critère (let. a) est celui du foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites. Selon la let. b, si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle. Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité (let. c). Finalement, si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord (let. d).

En l'espèce en faisant valoir que la recourante est gérante en France de deux sociétés dont le siège social est identique à son adresse personnelle à Z._____, l'autorité requérante se fonde sur des critères figurant dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. *supra* consid. 3.6.7), de sorte que la demande n'est pas contraire à l'art. 28 par. 1 in fine CDI CH-FR.

6.2.2 A teneur de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, n'est pas considérée comme résident d'un Etat contractant au sens du présent article, une personne physique qui n'est imposable dans cet Etat que *sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative* de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet Etat. Dans une jurisprudence récente, le Tribunal fédéral a jugé que dès lors, si une demande d'assistance administrative française vise à établir la résidence fiscale de la personne visée, l'information relative au mode d'imposition de cette personne en Suisse constitue un renseignement vraisemblablement pertinent (arrêt du TF 2C_625/2018 du 1^{er} février 2019 [prévu à la publication] consid. 2.2.3). Cette conception a été critiquée par la doctrine et les praticiens au motif qu'à la lumière des règles d'interprétation prévue dans la CV (cf. *supra* consid. 3.1.3), cette disposition a été introduite à l'origine pour exclure des avantages de la convention les personnes domiciliées en Suisse qui disposaient d'une habitation en France et qui étaient imposées sur le fondement du droit interne français de manière forfaitaire sur la base de la valeur locative de leur habitation (cf. notamment XAVIER OBERSON/GREGORY CLERC, Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR: l'incertitude grandit au regard de la récente jurisprudence du Tribunal fédéral, in : RDAF 2019 II 195, p. 200 ss). Autrement dit, la règle de l'art. 4 par. 6 let. b CDI- CH-FR ne servirait pas à trancher un conflit de résidence mais à limiter les abus en permettant à la France, en tant qu'Etat de source et non de résidence, de refuser un avantage conventionnel et donc de nier la qualité de résident au sens de la CDI à un contribuable suisse au forfait fiscal (cf. ég. PHILIPPE MANTEL, Forfait fiscal et requête d'informations émanant de la France, publié le 22 février 2019 à l'adresse Internet <https://www.mll-legal.com/news-events/news/>).

6.2.3 Cela étant, pour le cas de l'espèce, il suffit de constater que l'administration fiscale cantonale de X._____, à laquelle on peut prêter la même bonne foi qu'à l'autorité fiscale française (cf. *supra* consid. 3.4.1), atteste que la recourante n'est pas assujettie sur une base forfaitaire déterminée par la valeur locative de son logement (cf. *supra* consid. Db). Ainsi, quelle que soit la portée que l'on prête à l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, il faut admettre que la règle qu'il prescrit ne trouve pas application *in casu*. En effet, dès lors qu'il est établi que la recourante n'est pas taxée sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative, l'indication selon laquelle la recourante fait l'objet d'une imposition sur la dépense – au demeurant non sollicité par l'autorité requérante (cf. *infra* consid. 6.3) – n'est pas utile à la détermination de sa résidence fiscale. Ne satisfaisant pas l'exigence de la vraisemblable pertinence, cette information ne doit pas être transmise.

Il en va de même du taux appliqué, du montant de l'impôt payé et du montant retenu par les autorités fiscales suisses au titre d'assiette imposable (cf. à cet égard, arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 6.1.2 *in fine*). En revanche, peut être communiqué le renseignement selon lequel la recourante n'a déclaré aucun revenu au titre des années 201x et 201x. Il figure par ailleurs également en réponse à la question 6 c) de l'autorité requérante. Cette information est vraisemblablement pertinente dans la mesure où elle donne une indication qui peut être utile à la détermination de la résidence fiscale de la recourante.

6.2.4 Il est vrai que dans une jurisprudence encore plus récente concernant cette fois-ci la CDI CH-ES, le Tribunal fédéral a jugé que même si cette convention ne contient pas de disposition comparable à l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, l'autorité inférieure, en communiquant l'information selon laquelle les personnes concernées sont taxées sur la base de leurs dépenses, a répondu à une question pertinente de l'autorité requérante car cela permet à cette dernière de constater qu'elles ne sont pas imposées sur leurs revenus (cf. arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.2 et 6.1.2). Cependant, du moment que le renseignement selon lequel la recourante ne réalise aucun revenu en Suisse est transmis à l'autorité fiscale française, ce raisonnement ne trouve pas à s'appliquer en l'espèce.

6.3 Par surabondance de motifs, le Tribunal relève par ailleurs que, s'il fallait les considérer comme vraisemblablement pertinentes, les informations au sujet du mode d'imposition et de la base imposable n'ont pas été sollicitées par l'autorité requérante et constituent dès lors un échange spontané de renseignements prohibé (cf. *supra* consid. 3.6.4.5).

7.

7.1 Pour le surplus, la demande satisfait aux autres conditions de l'assistance et la décision litigieuse peut-être confirmée sur les autres points.

7.2 Le recours est ainsi partiellement admis et le ch. 2 de la décision litigieuse est modifiée comme suit:

(...)

8. Il reste à examiner la question des frais et des dépens.

8.1 Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne

peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA). Ces frais sont calculés en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (cf. art. 2 al. 1 1^{ère} phrase du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]).

Les frais sont fixés en l'espèce à 5'000 francs.

Vu l'admission partielle du recours et le fait que la recourante succombe sur le principe même de l'octroi de l'assistance tout en obtenant gain de cause sur ses conclusions subsidiaires, les frais de procédure sont mis à sa charge par moitié, soit 2'500 francs. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée. Le solde de 2'500 francs lui sera restitué une fois le présent jugement entré en force.

8.2 La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF). Comme la recourante – représentée par un avocat – n'obtient que partiellement raison et doit supporter la moitié des frais de procédure, il se justifie de lui allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée *ex aequo et bono*, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à 3'750 francs.

9.

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.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis.

2.

La décision est réformée au sens du considérant 7.2 ci-dessus.

3.

Les frais de procédure, arrêtés à 5'000 francs, sont mis, compte tenu du sort du litige, à la charge de la recourante par 2'500 francs. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée de 5'000 francs. Le solde de cette avance, soit 2'500 francs, sera restitué à la recourante une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

4.

Une indemnité de 3'750 francs sera versée par l'autorité inférieure à la recourante, à titre de dépens.

5.

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

Valérie Humbert

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. 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 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 :