



Cour I
A-4862/2024

Arrêt du 3 juin 2025

Composition

Pierre-Emmanuel Ruedin (président du collège),
Keita Mutombo, Emilia Antonioni Luftensteiner, juges,
Amytis Bahmanyar, greffière.

Parties

A. _____,
représentée par Maître Emmanuel Leibenson,
recourante,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

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

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale française a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de la société suisse A. _____ (ci-après également : personne concernée). En effet, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit :

La société A. _____ fait l'objet d'une vérification de comptabilité par l'administration fiscale française au titre des années ***.

La société A. _____ détient depuis *** un ensemble immobilier situé au ***, [en] FRANCE, qu'elle met en location. À ce titre, la société perçoit des loyers.

Selon la législation française, tous les revenus issus d'un bien immobilier situé en France sont taxables dans le pays de situation du bien, en l'espèce, en France.

Or, depuis l'acquisition de ce bien, la société A. _____ ne s'est pas fait connaître de l'administration fiscale française et n'a déposé aucune déclaration pour l'imposition de ces revenus à l'impôt sur les sociétés au titre des années *** (année de cession de l'immeuble).

Dans le cadre du contrôle fiscal, par un courrier électronique du ***, l'administration fiscale française a demandé à la société A. _____ de lui présenter les baux de location ainsi, que des justificatifs et des explications au sujet des loyers perçus. La société A. _____ coopère difficilement avec l'administration fiscale française.

L'administration ne peut donc pas procéder à la détermination des loyers perçus, ni au résultat imposable à l'impôt sur les sociétés.

Tous les moyens internes dont dispose l'administration fiscale ont été épuisés.

L'objet de cette demande de renseignements vise à obtenir les liasses fiscales de la société A. _____ potentiellement déposées en Suisse sur la période

en question (**), le montant et le détail des loyers perçus, ainsi que les références du compte bancaire qui ont permis l'encaissement des loyers.

En outre, ces informations permettront de savoir si la société A. _____ a déclaré en Suisse les loyers tirés de l'immeuble en France et non déclarés à l'administration fiscale française.

Les renseignements demandés sont nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant des impôts potentiellement élués.

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

A) Veuillez communiquer :

1 - Les liasses fiscales déposées en Suisse par la société A. _____ sur la période **. Ces pièces devront faire apparaître clairement le chiffre d'affaires réalisé par la société A. _____ au titre de chacun des exercices **.

2 - Le montant et le détail des loyers tirés de l'immeuble situé **, [en] FRANCE. Cette information sera fournie par exercice.

3 - Les références du ou des comptes bancaires qui ont été utilisés pour encaisser les loyers.

4 - L'avis d'imposition de la société pour chacun des exercices **, l'impôt payé par la société avec la précision du taux appliqué sur chaque période.

B) Le cas échéant, veuillez indiquer les coordonnées des autres immeubles dont serait propriétaire la société A. _____ en France.

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative comporte les déclarations suivantes :

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

(a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ;

(b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l'accord sur la base duquel elle est formulée ;

(c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ;

(d) elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées.

B.

B.a Par ordonnance de production du *** octobre 2023, l'AFC a demandé à A._____, de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative.

B.b Par ordonnance de production du *** octobre 2023, l'AFC a demandé au Service cantonal des contributions du canton de *** (ci-après : SCC) de produire, dans un délai de quatorze jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative.

B.c Par ordonnance de production du *** octobre 2023, l'AFC a demandé à l'Administration cantonale des impôts du canton de *** (ci-après : ACI) de produire, dans un délai de quatorze jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative.

B.d Par courrier du 23 octobre 2023, l'ACI a transmis les documents correspondants à l'AFC. Le SCC en a fait de même par courriel du 31 octobre 2023.

B.e Suite à plusieurs échanges, A._____ a fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative par courrier du 29 novembre 2023 adressé à l'AFC, sous réserve des documents qui n'étaient pas en sa possession.

C.

C.a Par courrier du 9 janvier 2024 destiné à A._____, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française et a informé l'intéressée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.b Maître Emmanuel Leibenson s'est annoncé en tant que mandataire de A._____ par entretien téléphonique avec l'AFC du 17 janvier 2024. À cette occasion, l'AFC lui a confirmé que le délai final pour la prise de position de sa mandante était le 29 janvier 2024, en raison d'un problème technique ayant empêché le suivi postal du courrier.

C.c En date du 24 janvier 2024, la procuration, assortie d'une élection de domicile à l'étude, est parvenue à l'AFC.

C.d Le 31 janvier 2024, par courriel, Maître Leibenson a demandé l'accès au dossier. Cela a été accordé par l'AFC par courrier du 19 février 2024 et un nouveau délai de dix jours pour se prononcer a été octroyé à A._____.

C.e Par courrier du 11 mars 2024, soit dans le délai prolongé à nouveau, Maître Leibenson a transmis ses observations dans lesquelles il s'oppose, au nom de sa mandante, à tout envoi d'information à l'autorité fiscale française.

D.

Par décision finale du ***, notifiée à A._____ par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par le SCC, l'ACI ainsi que la personne concernée elle-même.

E.

E.a Par acte du *** août 2024, A._____ (ci-après : la recourante), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du ***. Par ce recours, la recourante a conclu, avec suite de frais et dépens, principalement, à l'annulation de la décision querellée, au rejet de la demande d'assistance administrative, au rejet de toutes ou contraires conclusions, à l'octroi d'une indemnité à la recourante pour les dépens occasionnés par la procédure et, subsidiairement, à l'annulation de la décision querellée, au renvoi de la cause à l'autorité inférieure (afin qu'elle demande à l'autorité requérante de modifier sa requête du ***), au rejet de toutes ou contraires conclusions, et à l'octroi d'une indemnité à la recourante pour les dépens occasionnés par la procédure.

E.b Dans sa réponse adressée au Tribunal le 29 octobre 2024, l'AFC a conclu, « sous suite de frais et dépens », au rejet du recours.

E.c Par réplique du 29 janvier 2025, la recourante a maintenu les conclusions déposées dans son mémoire de recours du *** août 2024.

E.d Par lettre du 27 février 2025, l'AFC a indiqué renoncer à dupliquer tout en maintenant l'intégralité des conclusions présentées dans sa réponse du 29 octobre 2024.

F.

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), telles que celle querellée, et prises par une autorité comme l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

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

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

1.4 L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.2 s.).

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

1.6 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois la décision de rejet du recours entrée en force (art. 20 al. 1 LAAF ; arrêts du TAF A-3161/2023 du 25 janvier 2024 consid. 1.5 ; A-3837/2022 du 24 mai 2023 consid. 1.5).

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

2.

2.1 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd. 2022, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN et al., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd. 2020, n° 1146 ss).

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

3.

3.1 L'assistance administrative avec la France est actuellement régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole final annexé à cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91).

Ces dispositions ont été modifiées par l'Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009 ; RO 2010 5683), en vigueur depuis le 4 novembre 2010, qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009), ainsi que par l'Accord du 25 juin 2014 (ci-après : l'Accord du 25 juin 2014 ; RO 2016 1195), en vigueur depuis le 30 mars 2016, qui s'applique aux demandes d'échange de

renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010 et pour des faits survenus pour toute période commençant à compter du 1^{er} février 2013 (art. 2 par. 2 et 3 de l'Accord du 25 juin 2014).

3.2

3.2.1 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêt du TAF A-2197/2022 du 3 décembre 2024 consid. 2.4.5).

3.2.2 Le droit d'être entendu implique notamment l'obligation, pour l'autorité, de motiver sa décision (cf. art. 35 al. 1 PA). En effet, afin de pouvoir juger de l'opportunité d'un recours, ainsi que, le cas échéant, attaquer utilement la décision, l'administré doit être en mesure de comprendre les motifs ayant fondé la décision de l'autorité et savoir pourquoi celle-ci lui a donné tort. L'autorité de recours doit également être en mesure d'exercer son contrôle en connaissance de cause (ATF 138 IV 81 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-4666/2020 du 19 janvier 2023 consid. 3.1 ; A-3841/2018 du 8 janvier 2020 consid. 5.1). L'autorité n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui paraissent pertinents ; il suffit qu'elle mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. La motivation peut en outre être implicite et résulter des différents considérants de la décision, voire même découler d'une correspondance séparée ou du renvoi à une prise de position d'une autre autorité (ATF 143 III 65 consid. 5.2 ; 142 II 154 consid. 4.2 ; 141 V 557 consid. 3.2.1 ; arrêts du TAF A-1782/2023 du 27 janvier 2025 consid. 3.5 ; A-4666/2020 du 19 janvier 2023 consid. 3.1 ; A-3841/2018 du 8 janvier 2020 consid. 5.1; MOSER et al., op. cit., n° 3.105).

3.2.3 En revanche, une autorité viole l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst., RS 101) lorsqu'elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 142 II 154 consid. 4.2 ; 141 V 557 consid. 3.2.1 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2).

3.3

3.3.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne française (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4, 2.4 ; 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié in : ATF 143 II 202] ; arrêts du TAF A-1109/2023 du 8 janvier 2024 consid. 4.2.1 ; A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les références citées ; arrêt du TAF A-1109/2023 du 8 janvier 2024 consid. 4.2.1 ; A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'État requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-5413/2021 du 13 avril 2022 consid. 4.2).

3.3.2 L'interdiction de la « pêche aux renseignements » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'État requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèlent pertinents. Peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-5413/2021 du 13 avril 2022 consid. 4.2).

3.3.3 Le rôle de l'État 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'État requérant est présumé agir de bonne foi (arrêts du TAF A-3115/2022 du 21 septembre 2023 consid. 4 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'État requérant ; il n'incombe pas à l'État requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet État serait

d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'État requérant et l'État requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

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

3.3.5 C'est avant tout le contenu de la demande formée par l'État requérant qui va permettre à l'État requis d'évaluer la condition de la pertinence vraisemblable (CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, n° 63 ad art. 6 LAAF). Le législateur suisse a énuméré, à l'art. 6 al. 2 LAAF, une liste de renseignements que doit comporter la demande. Celle-ci n'est toutefois que subsidiaire. En l'occurrence, la CDI CH-FR comprend des indications sur le contenu de la demande qui l'emportent donc sur la liste subsidiaire de l'art. 6 al. 2 LAAF. Celles-ci sont énumérées au par. 3 du ch. XI du Protocole additionnel et exigent que l'État requérant fournisse des informations relatives au nom, à l'adresse et à l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle (let. a) et à la période fiscale visée par la demande (let. b). L'État requérant doit aussi fournir une description des renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle il souhaite les recevoir (let. c), le but fiscal poursuivi (let. d) et, 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 (let. e). Ces renseignements sont certes des conditions d'ordre procédural importantes pour empêcher la « pêche aux renseignements », mais elles ne doivent pas être interprétées de manière à faire obstacle à un échange effectif de renseignements (art. 1 al. 1 de l'Accord du 25 juin 2014).

3.3.6 La liste figurant dans la CDI CH-FR (comme du reste celle figurant à l'art. 6 al. 2 LAAF) est conçue de telle manière que si l'État requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande, compte tenu des exigences précitées (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2 ; arrêts du TAF A-486/2024 du 20 décembre 2024 consid. 7.1.3 ; A-3161/2023 du 25 janvier 2024 consid. 3.2.2).

3.4

3.4.1 Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double imposition (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2457/2021 du 8 novembre 2022 consid. 2.4.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1). L'État requis est ainsi 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, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-2457/2021 du 8 novembre 2022 consid. 2.4.1 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1).

3.4.2 La bonne foi d'un État est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'État requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'État requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-2457/2021 du 8 novembre 2022 consid. 2.4.2), 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'État requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un État doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les références citées ; arrêts du TAF A-2457/2021 du 8 novembre 2022 consid. 2.4.2 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

3.5

3.5.1 L'État requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'État requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la

portée de l'État requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 ss ; 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5 ; arrêt du TAF A-3161/2023 du 25 janvier 2024 consid. 4.4.1).

3.5.2 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison avec une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-3161/2023 du 25 janvier 2024 consid. 4.4.1 ; A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5).

3.5.3 Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-2749/2023 du 15 janvier 2024 consid. 5.5.2 ; A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2). Peu importe par ailleurs que l'État requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'État requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-2749/2023 du 15 janvier 2024 consid. 5.5.2 ; A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 ; A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7).

3.5.4 Conformément au principe de la confiance (cf. consid. 3.3.6), lorsque l'État requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

4.

4.1

4.1.1 En l'espèce, la recourante se plaint, premièrement, que l'AFC n'aurait pas suffisamment motivé sa décision, violant ainsi son droit d'être entendue. C'est spécifiquement en ce qui concerne le grief de la pertinence vraisemblable en lien avec une prétendue « pêche aux renseignements »

que l'AFC aurait refusé de se prononcer sur des éléments essentiels, soit la pertinence des liasses fiscales de *** et des références complètes du compte bancaire qui a permis l'encaissement des loyers du bâtiment sis en France. Cela constituerait un déni de justice formel au sens de l'art. 29 al. 2 Cst.

Deuxièmement, concernant la pertinence vraisemblable, la recourante estime que l'autorité requérante s'est livrée à une « pêche aux renseignements. »

Enfin, la recourante avance que l'autorité fiscale française ne pouvait être de bonne foi en déposant une demande d'assistance administrative avant même d'avoir épuisé toutes les voies de collecte d'informations qui lui étaient disponibles en vertu de son droit interne, violant ainsi le principe de subsidiarité.

4.1.2 Le Tribunal examinera d'emblée et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 4.2 infra). S'agissant d'un grief de nature formelle, la question de la violation du droit d'être entendu (consid. 4.3 infra) sera abordée avant de passer à l'examen des griefs de nature matérielle, soit, la prétendue « pêche aux renseignements » en lien avec la norme de la pertinence vraisemblable (consid. 4.4 infra) et enfin la violation du principe de subsidiarité en lien avec le principe de la bonne foi (consid. 4.5 infra).

4.2 Concernant le droit applicable *ratione temporis*, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale *** en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, l'ensemble des dispositions mentionnées au consid. 3.1 sont applicables.

4.3

4.3.1 Selon la recourante, l'AFC aurait omis de se positionner sur les éléments essentiels en ce qui concerne son grief de la pertinence vraisemblable et prétendue « pêche aux renseignements » : les liasses fiscales des années *** et les références du compte bancaire ayant permis l'encaissement des loyers ne seraient pas nécessaires pour accomplir le but fiscal poursuivi. Cela constituerait une violation de son droit d'être entendue.

4.3.2 L'AFC affirme que la décision querellée aborde chaque grief relevé par la recourante et les traite au moyen d'une subsumption circonstanciée. La décision serait en outre suffisamment motivée pour que sa destinataire

puisse en saisir la portée et l'attaquer en toute connaissance de cause, chose qu'elle a du reste faite.

4.3.3 En l'espèce, l'AFC a, dans sa décision finale, non seulement résumé l'argumentation développée par la recourante dans sa prise de position du 11 mars 2024 concernant le prétendu manque de pertinence vraisemblable, mais a également élayé la raison pour laquelle cette condition était en l'occurrence remplie. L'autorité inférieure a précisé entre autres que les liasses fiscales, le montant et le détail des loyers perçus ainsi que les références du compte bancaire étaient tous des éléments de nature propre à renseigner les autorités françaises sur l'existence desdits revenus et leur éventuel montant. Ainsi, l'autorité inférieure s'est clairement positionnée sur la question de savoir si les éléments précités étaient vraisemblablement pertinents pour atteindre le but recherché à l'aide d'une motivation explicite. Au vu du présent recours, la recourante a en effet été en mesure de saisir la portée de la décision et de l'attaquer en toute connaissance de cause. Partant, le Tribunal ne constate pas de violation du droit d'être entendu par l'AFC.

4.4

4.4.1 La requête du *** remplit toutes les conditions de forme exigées au par. 3 du ch. XI du Protocole additionnel (cf. consid. 3.3.5 supra). En effet, la requête mentionne le nom de la personne morale concernée, son adresse et les éléments essentiels à son identification, l'impôt en cause, la période visée, le but de la demande, la description des renseignements demandés et l'identité de la détentrice d'informations. De ce fait, l'AFC pouvait supposer, à la réception de la requête du ***, que l'exigence de la pertinence vraisemblable était remplie.

4.4.2 La recourante estime néanmoins qu'il est « peu probable » que les liasses fiscales de *** déposées en Suisse soient nécessaires pour atteindre le but recherché par l'autorité fiscale française, soit de déterminer si la recourante se serait soustraite aux impôts sur les sociétés en France, et le cas échéant, à hauteur de quel montant. La recourante considère en outre que les références complètes du compte bancaire ayant permis l'encaissement des loyers ne sont pas vraisemblablement pertinentes.

4.4.3 Dans sa requête, l'autorité fiscale française indique que la recourante fait l'objet d'une vérification de comptabilité, qu'elle détient en France un ensemble immobilier qu'elle met en location et qu'elle perçoit ainsi des loyers. L'autorité fiscale française ajoute que, selon la législation française, tous les revenus issus d'un bien immobilier situé en France y sont taxables,

mais que la recourante n'a pas déclaré de loyers à l'administration fiscale française. La requête de l'autorité fiscale française a dès lors pour but de déterminer les loyers perçus, ainsi que le résultat imposable au regard de l'impôt sur les sociétés en France. Les liasses fiscales déposées en Suisse par la recourante, le montant et le détail des loyers perçus, ainsi que les références du compte bancaire ayant servi à l'encaissement des loyers – informations expressément demandées par l'autorité requérante – sont en lien direct avec l'état de fait présenté et apparaissent potentiellement propres à être utilisées dans la procédure française. Pour le surplus, c'est à l'État requérant – et non pas à l'État requis – qu'il revient en premier lieu d'apprécier la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Peu importe par conséquent que la recourante considère que « seuls sont pertinents pour le pays requérant les renseignements sur le montant, le détail des loyers perçus et les charges affectables à cet immeuble précisément » et que « les références complètes du compte bancaire qui ont permis l'encaissement des loyers ne sont pas pertinentes » (recours, p. 7). L'État requis ne peut en effet refuser de transmettre que les renseignements dont il apparaît avec certitude qu'ils ne sont pas déterminants, étant entendu que l'État requérant est présumé être de bonne foi (cf. ATF 142 II 161 consid. 2).

4.4.4 En l'espèce, l'AFC a rempli son rôle qui se limite au contrôle de la plausibilité. Il existe effectivement un rapport entre l'état de fait décrit dans la requête des autorités fiscales françaises du *** et les documents requis (supra consid. 3.3.3). L'on peut également exclure l'idée d'une « pêche aux renseignements » dès lors qu'il existait déjà une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleraient pertinents au moment du dépôt de la demande. Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que la norme de la pertinence vraisemblable a bien été respectée.

4.5

4.5.1 La recourante se prévaut enfin du fait qu'une procédure d'examen de la comptabilité serait actuellement en cours en France alors que l'autorité requérante aurait allégué avoir épuisé les moyens de droit internes ; l'autorité française échangerait en outre régulièrement avec la recourante et son représentant. La lettre de constitution de ce dernier du *** 2023 (pièce 5 jointe au recours) ainsi que tant les courriers d'avis d'impôt concernant la taxe sur les logements vacants et les taxes foncières de *** que la demande de renseignements concernant la taxe d'habitation de *** (pièce 4 jointe au recours) seraient propres à démontrer que la recourante échange constamment et normalement avec l'autorité fiscale française. Cela impliquerait que des voies internes de récolte d'informations

resteraient ouvertes aux autorités en France et qu'ainsi le principe de subsidiarité aurait été violé.

4.5.2 L'autorité inférieure estime que le principe de la subsidiarité a bien été respecté dès lors que l'autorité requérante a confirmé, dans sa demande du ***, avoir épuisé les moyens à sa disposition dans le cadre du contrôle fiscal. En vertu du principe de confiance, il n'y aurait pas lieu de remettre en question les déclarations des autorités françaises. Quant aux pièces produites par la recourante, elles ne seraient pas pertinentes dès lors que l'État requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'État requérant.

4.5.3 Il est vrai que dès lors que l'autorité requérante a expressément déclaré avoir utilisé les sources habituelles de renseignements (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel), le principe de subsidiarité est réputé observé en vertu du principe de la confiance (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; supra consid. 3.5.4). En l'espèce, la demande du *** comporte la précision que l'autorité requérante a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements voulus, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées. De ce fait, le principe de subsidiarité est en principe considéré comme ayant été respecté.

4.5.4 Seuls des éléments concrets ou des doutes sérieux pourraient remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; supra consid. 3.5.4). Il reste alors à déterminer si les éléments apportés par la recourante suffisent à démentir ce principe, ou du moins, réussissent à jeter un doute assez sérieux sur sa réalisation.

4.5.5 Au vu de la jurisprudence, afin d'atteindre ce degré de certitude, il faut essentiellement démontrer qu'une voie habituelle, et non pas quelconque, de collecte de renseignements était ouverte dans l'État requérant au moment du dépôt de la demande. Tel est le cas par exemple quand l'État requérant dispose d'ores et déjà de toutes les informations nécessaires pour accomplir le but fiscal recherché (arrêt du TAF A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 6) ou encore quand, au jour du dépôt de la demande, le délai pour déposer la déclaration fiscale était toujours ouvert pour les périodes fiscales concernées (arrêt du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.5).

4.5.6 En l'espèce, le simple fait qu'un avocat ait été constitué en France pour représenter la recourante pendant la procédure de vérification de la

comptabilité ne suffit aucunement pour retenir une violation du principe de subsidiarité. Il ne permet en particulier pas de mettre en doute l'affirmation de l'autorité requérante selon laquelle la recourante coopère difficilement. La recourante ne fournit en effet aucun élément concret propre à établir sa collaboration effective avec les autorités françaises.

4.5.7 Quant aux courriers d'avis d'impôt concernant la taxe sur les logements vacants et les taxes foncières de ***, ainsi que la demande de renseignements concernant la taxe d'habitation de *** (cf. consid. 4.5.1), ils ne démontrent aucunement que la recourante serait en contact constant avec l'autorité fiscale française. Au contraire, la recourante ne fournit aucune preuve de paiement des impôts constatés dans les avis d'impôt. En ce qui concerne la demande de renseignements, le formulaire est resté vierge malgré les champs à remplir et rien ne démontre qu'il ait été retourné à son expéditeur. Ce dernier document en particulier laisserait plutôt penser que la recourante serait restée inactive face aux tentatives de longue date des autorités françaises de récolter des informations directement auprès d'elle. Dès lors, la recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle affirme qu'elle « échange » constamment avec les autorités fiscales françaises depuis *** (cf. recours, p. 3 et 7). Si elle reçoit des communications de la part de l'administration fiscale française, rien n'indique en effet qu'elle y donne suite. L'on rappellera à ce propos que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'État requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut même pas être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (supra consid. 3.5.3).

4.5.8 Ainsi, la recourante n'a produit aucun élément concret propre à créer un doute sérieux selon lequel l'autorité fiscale française n'aurait pas, avant de déposer sa demande d'assistance administrative auprès de la Suisse, tenté tous les moyens habituels de recherche d'information que lui permet son droit interne. En vertu du principe de la confiance, les déclarations de l'autorité requérante dans sa demande du *** permettent d'établir que le principe de subsidiarité a bien été respecté. L'État requis est en effet 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 (cf. consid. 3.4.1). Partant, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de subsidiarité par l'autorité requérante. Le grief de la recourante doit être rejeté.

4.6 Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal retient que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en

matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

5.

5.1 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 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

5.2

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario ; art. 7 al. 3 FITAF).

6.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge de la recourante. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

Le président du collège :

La greffière :

Pierre-Emmanuel Ruedin

Amytis Bahmanyar

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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