



A-5661/2023

Arrêt du 4 juin 2025

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Keita Mutombo, Annie Rochat Pauchard, juges,
Delia Devecchi, greffière.

Parties

A. _____,
représentée par
Maître Philippe Cosich,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :

A.

A.a Le (...) 2023, le service français d'échange d'informations en matière fiscale (la Direction générale des finances publiques, ci-après : l'autorité requérante ou la DGFIP) a adressé une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Cette demande est fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Confédération 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, la DGFIP a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de A._____ (ci-après : la personne concernée) en matière de droits de mutation à titre gratuit pour l'année fiscale 2016. La DGFIP a précisé que sa demande fait suite aux réponses à deux précédentes demandes d'assistance administrative, l'une visant la personne concernée et l'autre B._____. Dans ses réponses aux deux demandes, l'AFC a communiqué les relevés de comptes bancaires détenus directement et indirectement auprès de la banque C._____ (ci-après : la banque ou la détentriche d'informations) par B._____. Il ressort de ces réponses que ce dernier était l'ayant droit économique et bénéficiaire d'une procuration générale sur le compte bancaire [IBAN n°1] dont la titulaire est la société D._____, ainsi que sur le compte bancaire [IBAN n°2] dont la titulaire est la société E._____. L'AFC a indiqué que la personne concernée n'était ni ayant droit économique, ni bénéficiaire d'une procuration sur le compte bancaire [IBAN n°1] dont la titulaire est la société D._____. Or, les formulaires A des relations bancaires susmentionnées transmis en annexe aux précédentes réponses indiquent que la personne concernée est ayant droit économique des sociétés précitées. Cependant, la date à partir de laquelle la personne concernée a acquis ce statut n'est pas connue, et cette dernière n'a pas fourni de précisions à ce sujet. En tant que résidente fiscale française, la personne concernée avait l'obligation de déclarer ses revenus de sources française et étrangère, son patrimoine situé en France et à l'étranger, ainsi que les références de ses comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger, qu'ils soient détenus directement ou indirectement. La demande d'assistance administrative adressée à l'autorité inférieure vise donc à clarifier la chronologie des ayant droits économiques des comptes précités – en particulier s'agissant de la personne concernée – afin d'établir le montant des impôts éludés par cette dernière.

A.c Dans le but de contrôler et de recouvrer les droits de mutation à titre gratuit pour l'année 2016 à l'égard de la personne concernée, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

S'agissant des relations bancaires suivantes avec la banque C._____ :

- Relation bancaire [n° 1] dont la titulaire est la société D._____ :

[IBAN n° 1] ;

- Relation bancaire [n° 2] dont la titulaire est la société E._____ :

[IBAN n° 2].

1/ L'administration fiscale française souhaiterait obtenir l'historique des changements de bénéficiaires économiques depuis 2012, avec les dates précises des éventuels changements, et copie des documents juridiques ayant permis à A._____ de devenir bénéficiaire économique en lieu et place de B._____.

2/ L'administration fiscale française souhaiterait obtenir la copie des ordres de virement intervenus en (...) 2016 à partir de ces deux comptes au profit de A._____, et ainsi connaître l'identité de la personne ayant ordonné les virements.

Par ailleurs, l'autorité requérante a précisé dans sa demande d'assistance administrative 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, exceptés ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées.

B.

B.a Par ordonnance de production du 1^{er} juin 2023, l'AFC a demandé à la banque de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La banque a en outre été priée d'informer la personne concernée de

l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par courrier du 8 juin 2023, la banque a remis à l'AFC une partie des informations requises par la demande d'assistance administrative. Elle a en outre indiqué avoir informé la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

B.c Par courrier du 15 juin 2023, la personne concernée a indiqué à l'AFC vouloir prendre part à la procédure d'assistance administrative et a désigné une adresse de notification en Suisse.

B.d Par entretien téléphonique du 19 juin 2023, l'AFC a demandé à la banque de lui transmettre les renseignements et documents manquants. La banque les lui a fournis par courrier le 20 juin 2023.

B.e Par courrier du 7 juillet 2023, l'AFC a communiqué à la personne concernée les informations qu'elle prévoyait de transmettre à la DGFIP accompagnées des documents utiles, et l'a informée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

B.f Par courrier du 13 juillet 2023, la personne concernée a transmis ses observations à l'AFC, en s'opposant à tout envoi d'informations à la DGFIP. Elle a en outre demandé la consultation des pièces du dossier.

B.g Par courrier du 3 août 2023, l'AFC a remis l'intégralité des pièces du dossier à la personne concernée sous forme électronique. L'AFC lui a rappelé les informations qu'elle prévoyait de transmettre à la DGFIP accompagnées des documents utiles, et l'a informée du fait qu'elle pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre une nouvelle fois position par écrit.

B.h La personne concernée n'a pas remis à l'AFC d'observations complémentaires à celles formulées le 13 juillet 2023.

C.

Par décision finale du 12 septembre 2023, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque.

D.

D.a Par acte du 10 octobre 2023, transmis à l'Ambassade de Suisse en France le 13 octobre 2023, la personne concernée (ci-après : la recourante), agissant par l'intermédiaire de son mandataire Maître Philippe Cosich, 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 12 septembre 2023. Par cet acte, la recourante a conclu, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 6 septembre 2021 (recte : 12 septembre 2023).

D.b Dans sa réponse du 21 juin 2024, l'AFC a conclu, avec suite de frais et dépens, au rejet du recours.

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 LTAF – non réalisées en l'espèce – le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF et art. 5 al. 1 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 En droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2023, 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 Selon l'art. 52 al. 1 PA, le mémoire de recours indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire. Si le recours ne satisfait pas à ces exigences, ou si les conclusions ou les motifs du recourant n'ont pas la clarté nécessaire, sans que le recours soit manifestement irrecevable, l'autorité de recours impartit

au recourant un court délai supplémentaire pour régulariser le recours (art. 52 al. 2 PA). Il n'est toutefois pas nécessaire d'impartir un délai additionnel lorsque des conclusions incomplètes ou peu claires peuvent être déduites, à travers l'interprétation des motifs ou du contexte du recours. L'interdiction du formalisme excessif impose de ne pas se montrer trop strict dans la formulation des conclusions si, à la lecture du mémoire, on comprend clairement ce que veut le recourant (arrêt du TAF B-1741/2020 du 26 mai 2020 consid. 1.2 ; GREGOR T. CHATTON, in : Bellanger/Candrian/Hirsig-Vouilloz [éd.], Commentaire romand, Loi fédérale sur la procédure administrative, 2024, art. 52 PA n° 40).

1.4 En l'espèce, la recourante conclut à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 6 septembre 2021 (sic). Il découle néanmoins du recours, de l'argumentation présentée ainsi que des motifs invoqués par la recourante, qu'elle entend conclure à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 12 septembre 2023. Le Tribunal retient donc cette date comme déterminante et renonce à requérir la régularisation des conclusions du recours étant donné que la question porte sur un élément qui ressort de manière évidente du mémoire présenté et que l'irrégularité relève clairement d'une erreur de plume.

1.5 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.

1.6 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.

1.7 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'après l'entrée en force de la décision de rejet du recours (art. 20 al. 1 LAAF ; ATF 144 II 130 consid. 10.2 et 10.3 ; arrêt du TAF A-2197/2022 du 3 décembre 2024 consid. 1.5).

1.8 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).

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 142 III 364 consid. 2.4, 142 I 135 consid. 1.5 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2, 2012/23 consid. 4 et 2010/64 consid. 1.4.1).

3.

3.1

3.1.1 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 additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également 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), en vigueur depuis le 4 novembre 2010, qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; arrêt du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.1.2).

3.1.2 L'art. 28 par. 1 CDI CH-FR prévoit que les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la CDI ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2 de la CDI. Le commentaire de l'OCDE de l'art. 26 par. 1 MC OCDE (par. 10.1), qui correspond à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, précise que, pour autant que la Convention le prévoit, l'échange de renseignements et l'utilisation des renseignements échangés s'étend aussi aux impôts qui ne sont pas expressément énumérés à l'art. 2 de la Convention.

3.2

3.2.1 Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification ; (b) la période visée par la demande ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal 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).

3.2.2 En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (la liste de l'art. 6 al. 2 LAAF 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 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).

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 CDI ou la législation fiscale des Etats contractants. La condition de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant 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 (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). En règle générale, 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 ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). Une demande d'assistance administrative peut par ailleurs servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5, 143 II 185 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-5999/2023 du 26 septembre 2024 consid. 5.3.4). Lorsque l'Etat requérant expose avoir mis en lumière un fait qui lui permet de soupçonner

que l'un de ses contribuables pourrait avoir soustrait des revenus imposables par l'intermédiaire d'un compte bancaire ouvert en Suisse, on ne voit pas qu'un lien de pertinence vraisemblable ferait défaut entre cet état de fait et la demande d'assistance administrative qui en découle et qui porterait sur plusieurs périodes fiscales, ni qu'une telle demande relèverait pour ce motif d'une pêche aux renseignements (arrêts du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.4, 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2 ; arrêt du TAF A-3161/2023 du 25 janvier 2024 consid. 4.2.1 et 5.1.2). En outre, pour que les informations obtenues hors de la période concernée par la demande d'assistance administrative soient transmises à l'autorité requérante, il suffit qu'elles reposent sur un complexe de faits continuant à produire des effets juridiques (arrêt du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4.3 ; arrêts du TAF A-1285/2020 consid. 6.6, A-907/2017 consid. 2.1.2 et 4.3, A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.6).

3.3.2 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 est assez restreint et se borne 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 (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3). Par ailleurs, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 139 II 404 consid. 7.2.2). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 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.

3.3.3 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel ; ATF 144 II 206 consid. 4.2, 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Selon la jurisprudence, la notion de pêche aux renseignements présente à la fois un caractère procédural (une demande ne doit pas être formée à des fins exploratoires) et constitue aussi une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'Etat requérant d'obtenir des renseignements qui n'auraient pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1 à 9.1.3). Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (parmi d'autres : arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3).

3.4 Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.3 et 8.5.4, 142 II 161 consid. 2.1.3). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111] laquelle, en tant qu'elle codifie le droit international coutumier, s'applique aussi aux Etats non parties, ce qui est le cas de la France, qui n'a pas adhéré à cette convention [parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-6014/2019 du 1^{er} juin 2022 consid. 5.3.1]). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4, 142 II 218 consid. 3.3). L'Etat 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 (ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; arrêts du TAF A-7290/2023 du 3 avril 2025 consid. 2.7.1 et A-5157/2023 du 28 août 2024 consid. 2.4). Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption, ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant, est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

3.5 Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire, il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 5.5). Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat dans le cadre d'une procédure nationale. 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 (ATF 144 II 206 consid. 4.3).

3.6

3.6.1 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant 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'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat 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 à 6.6, 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5). 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 d'une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4).

3.6.2 Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3, A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2, A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Par ailleurs, peu importe que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1).

3.6.3 La question du respect du principe de la subsidiarité est étroitement liée au principe de la confiance, associé au principe de la bonne foi (consid. 3.4 supra). Ainsi, à défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, et en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêts du TF 2C_703/209 du 16 novembre 2020 consid. 6.3, 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.1, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

3.6.4 Le respect de la procédure de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions applicables de droit interne (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. Par ailleurs, le Tribunal fédéral a relevé que le texte de l'art. 28 par. 3 let. b CDI CH-FR ne contient pas de référence aux circonstances de fait qui ont amené un Etat à former une demande d'assistance administrative, ni aux conditions qui ont abouti à l'ouverture d'un contrôle fiscal. Le Tribunal fédéral en déduit que les termes du traité ne permettent donc pas de prendre en compte de telles circonstances dans l'application de l'art. 28 par. 3 let. b CDI CH-FR, sauf à détourner leur sens de manière contraire à la bonne foi (ATF 143 II 202 consid. 6.3.2). Le Tribunal fédéral a expliqué qu'il n'appartenait pas à l'Etat requis de procéder à une analyse de l'admissibilité matérielle du contrôle fiscal

réalisé dans l'Etat requérant dans chaque demande d'assistance administrative qui lui parviendrait. En effet, indépendamment de la praticabilité d'une telle démarche, pareil examen ne serait pas conforme avec l'objet et le but de l'art. 28 CDI CH-FR (ATF 143 II 202 consid. 6.3.3). Le Tribunal fédéral a encore observé qu'aucun passage du Commentaire de l'OCDE de l'art. 26 par 3 MC OCDE ne laissait entendre que les circonstances de fait qui ont amené un Etat à former une demande d'assistance administrative ou la question de la validité du contrôle fiscal opéré dans l'Etat requérant seraient des éléments pertinents dans l'application de la disposition conventionnelle correspondant à l'art. 26 par. 3 let. b MC OCDE (ATF 143 II 202 consid. 6.3.4).

4.

Dans son mémoire de recours, la recourante se plaint en premier lieu que la demande de la DGFIP du (...) 2023 se fonde sur un contrôle fiscal interne inexistant. Elle met ainsi en doute la bonne foi de l'autorité requérante. Les renseignements demandés ne seraient en conséquence pas vraisemblablement pertinents et relèveraient d'une pêche aux renseignements. Dans un second grief, la recourante allègue qu'en n'ayant procédé à aucun contrôle fiscal en France, l'autorité requérante n'a pas utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. Le principe de subsidiarité serait donc violé, ce d'autant plus qu'aucune demande de renseignements n'aurait été adressée à la recourante.

Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis et materiae* à la demande d'assistance administrative et à la forme de celle-ci (consid. 4.1 *infra*). Il traitera ensuite du grief portant sur la pertinence vraisemblable des informations requises et l'interdiction de la pêche aux renseignements, en lien avec le principe de la bonne foi (consid. 4.2 *infra*). Enfin, le Tribunal passera à l'examen du grief concernant la violation alléguée du principe de subsidiarité (consid. 4.3 *infra*).

4.1

4.1.1 En l'espèce, dans la mesure où la demande porte sur les droits de mutation à titre gratuit pour l'année fiscale 2016 et que les renseignements concernent les années 2012 à 2016, l'ensemble des dispositions mentionnées au considérant 3.1.1 sont applicables.

4.1.2 La forme de la demande est en outre conforme aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (consid. 3.2.1 *supra*), dès lors que la requête mentionne le nom de la personne concernée, l'impôt en cause, la

période visée, le but de la demande, qu'elle contient une description des renseignements demandés et mentionne l'identité de la détentricice d'informations.

4.2 Dans un premier grief, la recourante soutient que les renseignements demandés ne peuvent être qualifiés de vraisemblablement pertinents, puisque la demande de la DGFIP du (...) 2023 se fonde sur un contrôle fiscal inexistant pour les années 2012 à 2016. Le contrôle porterait en réalité sur les années 2018 et 2019. En estimant que la DGFIP a trompé l'AFC sur la réalité du contrôle fiscal en cours, la recourante met en doute la bonne foi de l'autorité requérante. Elle semble également alléguer une violation de l'interdiction de la pêche aux renseignements en affirmant que la demande peut s'apparenter à une recherche de preuve.

4.2.1 Le Tribunal relève avant tout que la demande du (...) 2023 est conforme aux exigences de forme du ch. XI du Protocole additionnel (consid. 3.2.1 et 4.1.2 supra). Cette demande est par conséquent présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves (consid. 3.2.2 supra). Il ressort également de la jurisprudence du Tribunal fédéral que de simples soupçons selon lesquels la personne visée par la demande d'assistance administrative disposerait d'actifs non déclarés auprès d'une banque suisse suffisent déjà à démontrer la pertinence vraisemblable de ces informations, respectivement que la demande ne relève pas d'une pêche aux renseignements illicite (consid. 3.3.1).

4.2.2 Les renseignements que l'AFC entend communiquer apparaissent vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal annoncé dans la demande. En effet, la transmission des informations demandées sur l'historique des ayants droit économiques des comptes bancaires susmentionnés (Faits, let. A.c supra) et sur les ordres de virements intervenus en août 2016 à partir de ces comptes au profit de la recourante sont vraisemblablement pertinents à l'Etat requérant pour procéder à l'éventuelle perception des droits de mutation à titre gratuit pour l'année 2016. Ces renseignements permettraient à l'Etat requérant d'une part de vérifier si les informations en sa possession sont complètes et exactes, et d'autre part d'établir précisément le montant des avoirs dont disposait la recourante. Ces informations présentent donc un lien suffisamment concret avec la demande d'assistance administrative pour remplir la condition de pertinence vraisemblable.

4.2.3 En outre, l'argument de la recourante selon lequel la demande de l'autorité requérante se fonderait sur un contrôle fiscal inexistant pour les années 2012 à 2016 ne saurait être suivi. En effet, l'absence alléguée de contrôle fiscal est contredite par les termes de la demande d'assistance administrative, qui indique clairement aux chiffres 9 et 11 que la DGFIP procède actuellement à l'examen de la situation fiscale de la recourante pour le contrôle et le recouvrement des droits de mutation à titre gratuit pour l'année 2016. A cette fin, la DGFIP souhaite obtenir l'historique des changements de bénéficiaires économiques sur les relations bancaires susmentionnées (Faits, let. A.c supra) depuis 2012, ainsi que la copie des ordres de virements intervenus en (...) 2016 à partir de ces comptes au profit de la recourante. S'agissant de la chronologie des changements d'ayants droit économiques, il est vraisemblable que l'autorité requérante ait besoin de renseignements remontant à l'année 2012 pour établir le montant de l'impôt dû en 2016. En effet, l'historique des changements des bénéficiaires économiques de 2012 à 2016 continue à produire des effets juridiques pour l'éventuelle perception des droits de mutation à titre gratuit au titre de l'année 2016 (consid. 3.3.1 supra). Les informations requises pour les années 2012 à 2016 sont en étroite connexité avec la période visée par la demande, à savoir l'année 2016. La transmission de ces informations est donc pertinente pour l'examen de la situation fiscale de la recourante pour la période sous contrôle. Ainsi, la condition de pertinence vraisemblable est remplie en l'espèce.

4.2.4 La recourante estime que la requête de la DGFIP peut s'apparenter à une recherche de preuves, car l'autorité requérante posséderait déjà tous les éléments utiles pour procéder à une éventuelle imposition, grâce aux renseignements obtenus à l'issue d'une précédente demande d'assistance administrative. Le Tribunal rappelle à cet égard que les renseignements requis peuvent être nécessaires à l'autorité requérante pour confirmer, infirmer ou simplement vérifier les éléments déjà en sa possession (consid. 3.3.1 supra), en particulier les informations obtenues dans le cadre d'une précédente demande d'assistance administrative. En effet, la requête du (...) 2023 fait suite aux précédentes réponses obtenues par la DGFIP de la part de l'AFC, et vise à clarifier certains points restés obscurs. De plus, l'état de fait présenté par la DGFIP est circonstancié et les éléments avancés présentent des liens manifestes avec les informations requises et le but fiscal visé. Ainsi, la qualification de pêche aux renseignements est exclue en l'espèce.

4.2.5 Le Tribunal rappelle ensuite que, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, le renversement de la présomption de la bonne foi d'un

Etat doit reposer sur des éléments établis et concrets. Ce n'est que si l'état de fait et les déclarations de l'Etat requérant peuvent être immédiatement réfutés que l'Etat requis peut, au nom du principe de la confiance, refuser d'entrer en matière sur la demande d'entraide (consid. 3.4 supra) – ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Les simples allégations – non étayées – de la recourante sur l'inexistence d'un contrôle fiscal ne reposent sur aucun élément établi et concret et ne sont pas de nature à fonder un quelconque doute sur la bonne foi de l'autorité requérante. Ainsi, le Tribunal arrive à la conclusion que la DGFIP n'a pas fait preuve de mauvaise foi dans sa demande d'assistance administrative, et que les allégations de la recourante ne permettent pas de remettre en cause la présomption de la bonne foi de l'autorité requérante.

Pour le surplus, il sied de rappeler que la procédure d'assistance administrative n'a pas pour vocation de trancher matériellement l'affaire. En conséquence, il appartient à la recourante de faire valoir ses griefs de fond relatifs à l'existence d'un contrôle fiscal devant les juridictions françaises compétentes (consid. 3.5 supra).

4.2.6 Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation des principes de pertinence vraisemblable, de la bonne foi et de l'interdiction de la pêche aux renseignements par l'autorité requérante. Les griefs de la recourante y relatifs doivent donc être rejetés.

4.3 La recourante se prévaut en outre d'une violation du principe de subsidiarité. Elle allègue qu'en raison de l'inexistence du contrôle fiscal pour l'année 2016, les sources habituelles de renseignements n'ont pas été utilisées par la DGFIP avant de déposer sa demande d'assistance administrative. La recourante argue également qu'aucune demande de renseignements ne lui a été adressée et qu'elle a spontanément remis les formulaires A aux autorités françaises le (...) 2022.

4.3.1 En l'espèce, l'autorité fiscale française a expressément affirmé au chiffre 14 de sa demande d'assistance administrative avoir « utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, exceptés ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées » (Faits, let. A.c in fine supra), conformément au ch. XI par. 1 du Protocole additionnel. La recourante n'a amené aucun élément permettant d'infirmer les déclarations de l'autorité requérante selon lesquelles sa demande est conforme à sa législation, à ses pratiques administratives et à la CDI CH-FR. En vertu du principe de la confiance, les simples allégations de la recourante ne sont pas de nature à remettre

en cause les déclarations de la DGFIP confirmant l'épuisement des voies internes (consid. 3.6.3 supra).

4.3.2 A cela s'ajoute que la recourante n'a pas été en mesure de fournir des précisions sur la date à partir de laquelle elle serait devenue bénéficiaire économique des comptes susmentionnés (Faits, let. A.c supra). Ainsi, la DGFIP a dû opter pour la voie de l'assistance administrative afin d'obtenir les renseignements nécessaires pour procéder à l'imposition de la recourante. Par ailleurs, le fait que cette dernière aurait spontanément fourni les formulaires A à l'autorité requérante le (...) 2022 – soit antérieurement à la requête du (...) 2023 – n'est pas déterminant, puisqu'une demande d'assistance administrative peut servir à confirmer, infirmer ou vérifier des informations dont la DGFIP dispose déjà (consid. 3.3.1 supra).

4.3.3 En outre, il convient de rappeler que le principe de subsidiarité ne requiert pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et qu'il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé par la demande d'assistance administrative à la Suisse, a fortiori lorsque celui-ci est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger (consid. 3.6.2), comme c'est le cas en l'espèce.

4.3.4 Enfin, s'agissant de l'inexistence alléguée du contrôle fiscal, le respect de la procédure en France ne signifie pas que l'autorité inférieure doive vérifier que la procédure dans l'Etat requérant s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions applicables de droit interne. Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit français (consid. 3.6.4 supra). Tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes françaises, de sorte qu'il ne se justifie pas de solliciter des clarifications auprès de la DGFIP sur ce point.

4.3.5 Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de subsidiarité par l'autorité requérante. Le grief de la recourante doit donc être rejeté.

5.

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

matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

6.

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 a contrario, art. 2 al. 1 et 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.

7.

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).

8.

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.

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Delia Devecchi

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)