



## Arrêt du 8 août 2019

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Daniel Riedo, Sonja Bossart Meier, juges,  
John Romand, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maître Christophe Rapin,  
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** Le (...) 2015, la direction générale des finances publiques française (ci-après : autorité requérante ou DGFIP) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure ou encore Administration fédérale) deux demandes d'assistance administrative en matière fiscale (ci-après : demandes 1 et 2) visant A. \_\_\_\_\_ (ci-après : recourante), et (...), lesquels sont citoyens et résidents français ainsi qu'indiqués dans celles-ci sous la rubrique "Personnes concernées en France".

Les demandes 1 et 2 portaient plus spécifiquement sur des données et documents semblait-il en possession de B. \_\_\_\_\_ (ci-après : banque 1 ou détentrice des renseignements 1) et C. \_\_\_\_\_ (ci-après : banque 2 ou détentrice des renseignements 2).

La DGFIP se référait à 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). Elle écrivait que dites demandes étaient effectuées conformément aux termes de la CDI CH-FR.

Les objectifs poursuivis par les demandes 1 et 2 étaient de connaître le montant des avoirs et des revenus non déclarés à l'administration fiscale française. En outre, il y figurait que les renseignements sollicités étaient nécessaires à celle-ci pour établir la somme des impôts éludés.

L'autorité requérante considérait qu'en tant que résidents fiscaux français, ces contribuables devaient, non seulement, déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels ils détenaient une procuration, mais aussi déclarer les revenus de source française et étrangère ainsi que le patrimoine situé en France et à l'étranger.

Elle expliquait en substance que l'administration fiscale française procédait au contrôle de la situation fiscale des susmentionnés (...).

Elle précisait que dans le cadre de l'affaire en question, les moyens de collecte du renseignement, prévus par sa procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, avaient été épuisés.

(...)

Elle sollicitait en conséquence l'assistance de la Suisse pour obtenir des renseignements, pour les années 2010 à 2014, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, et 2010 à 2015, quant à celui sur la fortune, comme suit :

(...)

**A.b** Par ordonnances du 27 novembre 2015, l'AFC a requis les banques 1 et 2 de lui fournir les documents et renseignements demandés, pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 1<sup>er</sup> janvier 2015.

Dits établissements y ont répondu par courriers des 7 et 10 décembre 2015, en fournissant des informations (...)

**B.**

**B.a** Par courrier du 10 mars 2016, Maître Christophe RAPIN a indiqué avoir été mandaté pour représenter la recourante dans le cadre de la présente procédure.

**B.b** Les 7 mars et 14 avril 2016, l'autorité inférieure a donné accès au dossier audit mandataire. A cette première date, elle a également transmis à ce dernier, un projet de réponse à l'autorité requérante.

**B.c** Le 7 avril 2016, l'AFC a transmis au mandataire défendant les intérêts de la recourante, une copie des demandes 1 et 2 de l'autorité requérante dans lesquelles la description des faits et les objectifs poursuivis figuraient alors de manière complète. Suite à un courrier du mandataire, intervenu le 31 mars 2016, demandant à ce que les requêtes lui soient remises sans informations rendues non reconnaissables, l'autorité inférieure a précisé que les caviardages qui se rapportaient aux noms des personnes en charge du dossier en France avaient été maintenus. Elle renvoyait alors à cet égard à un précédent courrier du 7 décembre 2015 des autorités compétentes françaises par lequel celles-ci justifiaient leur refus quant à cette divulgation pour des raisons de confidentialité.

**B.d** Le 13 avril 2016, la recourante a formé opposition à la transmission prévue par l'autorité inférieure. En substance, elle alléguait n'être titulaire d'aucun compte visé par les demandes d'entraide, n'être bénéficiaire économique d'aucune entité visée par les demandes et enfin n'apparaître dans aucun des documents communiqués à l'AFC par les banques sollicitées.  
(...).

**C.**

**C.a** Le (...) 2016, la DGFIP a adressé à l'AFC quatre demandes d'assistance administrative en matière fiscale complémentaires (...)

Jointes à ces demandes figuraient les mêmes précisions apportées précédemment par l'autorité requérante pour ce qui est du respect de la CDI CH-FR et de l'épuisement des moyens de collecte d'informations internes à la France de même que du fait que l'administration fiscale française procédait au contrôle de la situation fiscale de la recourante (...) (voir supra A.a).

L'autorité requérante sollicitait de manière générale, l'assistance de la Suisse pour obtenir des renseignements, qu'elle estimait nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant des impôts élundés, pour les années 2013 et 2014, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, et 2013 à 2015, quant à celui sur la fortune (cf. demande 6), ou les années 2010 à 2014, pour l'impôt sur le revenu, et 2010 à 2015, pour celui de solidarité sur la fortune (voir demandes 4 et 5).

**C.b** Les demandes 4 et 5 visaient à connaître le montant des commissions reçues (...) ainsi que celui des revenus et du patrimoine non déclarés à l'administration fiscale française.

Etait mentionné que conformément à la législation fiscale française, lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, les bénéfices ou les revenus positifs de cette entité juridique sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement. En outre, selon les règles applicables pour la détermination de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune, les comptes courants d'associés doivent être considérés comme des actifs imposables au titre de cet impôt.

Outre les points relevés ci-avant, les faits suivants étaient encore exposés : dans le cadre du contrôle, (...).

L'autorité requérante considérait qu'en tant que résidents fiscaux français, (...) devaient déclarer les revenus de source française et étrangère ainsi que le patrimoine situé en France et à l'étranger.

Elle sollicitait en conséquence l'assistance de la Suisse pour obtenir les renseignements et documents suivants :

(...)

**C.c** La demande 6 avait comme objectif d'obtenir des informations sur les relations juridiques et financières entre (...) et la société (...) (ci-après : société 5) – susceptible de détenir des renseignements en Suisse – de façon à vérifier le montant des revenus et du patrimoine déclarés (...).

Pour le surplus, il était spécifié dans cette demande que dans le cadre du contrôle, (...).

L'autorité requérante considérait qu'en tant que résidents fiscaux français, (...) devaient déclarer les revenus de source française et étrangère ainsi que le patrimoine situé en France et à l'étranger.

Elle sollicitait en conséquence l'assistance de la Suisse pour obtenir les renseignements et documents suivants :

(...)

#### **D.**

**D.a** Par ordonnances du 20 juillet 2016, l'AFC a notamment requis D.\_\_\_\_\_ (ci-après : détentrice des renseignements 3), E.\_\_\_\_\_ (ci-après : détentrice des renseignements 4) et F.\_\_\_\_\_ (ci-après : détentrice des renseignements 5), de lui fournir les documents et renseignements demandés, pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 1<sup>er</sup> janvier 2015.

**D.b** Elles y ont répondu par courriers des 27 et 29 juillet ainsi que 8 août 2016, en fournissant des informations sur la recourante, (...) les sociétés 1 et 3, ainsi que sur la société 5.

**D.c** Les 24 mars et 24 août 2017, l'autorité inférieure a requis, par deux ordonnances de production complémentaires, des éléments supplémentaires de la détentrice des renseignements 3 et de la société 5.

Les 10 avril et 31 août 2017, celle-là a transmis à l'AFC des relevés bancaires des sociétés 1 et 3 ainsi que des renseignements sur la société 5, dont son actionnariat.

#### **E.**

Le 26 septembre 2017, l'autorité inférieure a donné accès au dossier au représentant de la recourante, et lui a transmis un nouveau projet de réponse à l'autorité requérante reprenant en particulier les réponses envisagées dans celui du 7 mars 2016 (cf. supra B.b).

**F.**

Le 31 octobre 2017, dit mandataire a formé une nouvelle opposition, au nom et pour le compte de la recourante, à la transmission à l'autorité requérante d'une réponse n'allant pas dans le sens de son argumentation, tout en reprenant, pour l'essentiel, sa position déjà développée (résumée sous B.d), en précisant notamment que la recourante n'apparaît à quelque titre que ce soit dans la documentation communiquée à l'AFC, laquelle en conséquence ne devrait pas être transmise.

**G.**

Par décision finale du 6 février 2018, notifiée au représentant de la recourante, l'autorité inférieure prévoit :

1. d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative concernant (...) [la recourante], domiciliée (...).
2. de transmettre aux autorités compétentes françaises les informations demandées, reçues des [détentrices] d'informations, [les banques 1 et 2, ainsi que les détentrices des renseignements 3, 4 et 5], dans lesquelles apparaissent également, les sociétés (...) (ci-après : société 6) et (...) (ci-après : société 7) [de même que les sociétés 1, 2, 3 et 4] [recte : ainsi que 5], comme suit :

(...)

Des caviardages portant sur des informations non couvertes par la demande [recte : les demandes] et sur des tiers non concernés ont été effectués dans les documents qui seront transmis aux autorités compétentes françaises.

3. d'informer les autorités compétentes françaises que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR).
4. de ne pas percevoir de frais.
5. [Notification].
6. [Transmission d'une copie de la décision aux autorités fiscales cantonales].

**H.**

Par recours du 9 mars 2018, déposé auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : Tribunal ou TAF), la recourante a conclu à l'annulation de la décision finale lui ayant été communiquée, en se prévalant de diverses violations en lien avec la décision attaquée, respectivement la demande

d'assistance administrative formulée par l'Etat requérant, soit du droit d'être entendu, du "ch. XI par. 3 lit. a Protocole additionnel (personne concernée)", de la pertinence vraisemblable de la demande, des principes de la légalité, "(...) (art. 6 CEDH)" et d'exhaustivité des voies de droit. Elle a requis, principalement également, à ce qu'il soit interdit à l'autorité intimée de transmettre toute information la concernant, et subsidiairement que cette interdiction soit donnée pour toute information concernant des tiers et que les documents en relation avec ceux-ci soient extraits. Plus subsidiairement encore, la recourante a conclu à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision ; cette autorité devant, en tout état de cause, être condamnée au versement des frais et dépens de la procédure, comprenant une indemnité pour les frais de représentation.

**I.**

Par réponse du 11 mai 2018, l'AFC a sollicité le rejet des recours.

Etaient annexées notamment copies de (...) courriers électroniques, adressés dès (...) par l'AFC à la DGFIP, comprenant des informations sur l'état de la procédure (dits "status updates").

**J.**

Le 30 mai 2018, la recourante a remis sa réplique au Tribunal, maintenant ses conclusions.

**K.**

Par duplique du 9 juillet 2018, portée à la connaissance de la recourante par ordonnance du TAF du 18 juillet 2018, l'AFC a confirmé les conclusions qu'elle avait formulées dans sa réponse du 11 mai 2018

**L.**

Par déterminations du 9 juillet 2018, la recourante a persisté dans ses conclusions prises en tête de son mémoire de recours du 9 mars 2018 (...).

**M.**

Une correspondance relative à l'affaire dite "UBS" a été produite par la recourante dans la procédure : un courrier de l'AFC à la DGFIP du 1<sup>er</sup> septembre 2016 et sa réponse du 27 décembre 2016, deux plis à cette dernière de l'autorité inférieure des 7 février et 29 mars 2017 (un courrier de l'OCDE au Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales du 29 juin 2017), un courrier de l'AFC à l'autorité requérante et deux plis de celle-ci à celle-là, tous trois datés du 11 juillet 2017.

Les autres faits et arguments seront repris ci-après dans la mesure utile à la résolution du litige.

## **Droit :**

### **1.**

**1.1** En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF, les recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'administration fédérale (voir art. 33 LTAF), sont du ressort du TAF.

Portant sur un recours dirigé contre une décision finale d'une unité de l'administration fédérale, la présente affaire est de la compétence du Tribunal.

**1.2** L'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie, dans le droit national, par la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1).

Les demandes d'assistance litigieuses ont été déposées les (...) 2015 et (...) 2016, soit ultérieurement à l'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> février 2013, de cette loi et entrent donc dans son champ d'application (cf. art. 24 LAAF a contrario).

**1.3** La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF ; art. 5 al. 1 et 19 al. 5 LAAF).

**1.4** Ont la qualité pour recourir selon l'art. 19 al. 2 LAAF, la personne concernée (définie à l'art. 3 let. a LAAF) et les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA.

La recourante en l'occurrence est la personne au sujet de laquelle sont sollicités les renseignements faisant l'objet des demandes d'assistance administrative et possède, en tant que personne concernée, manifestement la qualité pour recourir.

**1.5** Le recours a au surplus été formé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et dans les formes prescrites à l'art. 52 PA, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur ce dernier.

## **2.**

**2.1** En ce qui a trait à l'assistance administrative fiscale, le TAF dispose, conformément à l'art. 19 al. 5 LAAF en lien avec l'art. 49 PA, du plein pouvoir de cognition. Il constate les faits d'office alors que les parties sont tenues de collaborer à leur constatation (art. 12 et 13 PA). Il applique le droit de même, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA). Il s'en tient néanmoins en général aux griefs soulevés et n'examine les autres points de droit que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

**2.2** 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 (art. 49 PA).

**2.3** De plus, le Tribunal n'a pas à trancher des questions abstraites, comme le Tribunal fédéral du reste (cf. arrêt du TF 2C\_565/2013 du 6 décembre 2013 consid. 4.3.2), mais doit uniquement se prononcer sur les aspects de la décision entreprise qui exercent une incidence concrète pour les parties (ATF 142 II 161 consid. 3).

## **3.**

La première question litigieuse se rapporte au droit d'être entendu.

### **3.1**

**3.1.1** Compris comme l'un des aspects de la notion générale de procès équitable au sens de l'art. 29 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst., RS 101), le droit d'être entendu garantit au justiciable, en particulier, les droits de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3, 142 III 48 consid. 4.1.1, 141 V 557 consid. 3.1 et 135 I 279 consid. 2.3).

**3.1.2** 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 135 I 187 consid. 2.2 et 126 I 19 consid. 2d/bb). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant 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 135 I 279 consid. 2.6, 133 I 201 consid. 2.2, 118 Ib 111 consid. 4b et 116 la 94 consid. 2). Toutefois, une telle réparation doit rester

l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 et les références citées).

**3.1.3** L'accès au dossier peut être supprimé ou limité dans la mesure où l'intérêt public ou celui prépondérant de tiers, voire du requérant lui-même, exigent que tout ou partie des documents soient tenus secrets (voir art. 27 PA ; ATF 126 I 7 consid. 2b et 122 I 153 consid. 6a ainsi que les références citées). Dans cette hypothèse, conformément au principe de la proportionnalité, l'autorité doit autoriser l'accès aux pièces dont la consultation ne compromet pas les intérêts en cause (cf. jurisprudence précitée) ; elle doit aussi communiquer à l'intéressé la teneur essentielle des documents secrets sur lesquels se fonde son prononcé (voir art. 28 PA ; ATF 115 la 293 consid. 5c ; cf. également ATF 119 Ib 12 consid. 6b et 112 la 97 consid. 5b ; arrêt du TF 5A\_492/2018 du 31 juillet 2018 consid. 4.1.1).

## **3.2**

**3.2.1** En matière d'assistance administrative internationale, l'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces concrétisent le droit d'être entendu (arrêts du TAF A-7136/2017 du 1<sup>er</sup> mai 2019 consid. 3.3 et A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2). Les dispositions en question prévoient en particulier que l'AFC informe la personne concernée des parties essentielles de la demande (art. 14 al. 1 LAAF) et que cette dernière peut prendre part à la procédure ainsi que consulter les pièces mais que, dans la mesure où l'autorité étrangère émet des motifs vraisemblables de garder le secret sur certaines pièces du dossier, l'AFC peut lui refuser la consultation des pièces concernées, en application de l'art. 27 PA (cf. art. 15 LAAF).

**3.2.2** A l'égard de la personne concernée par la requête d'assistance, de graves violations du droit d'être entendu comme la privation de la possibilité de connaître les questions posées par l'autorité requérante et les réponses envisagées par l'AFC à ces questions ainsi que l'absence de notification de la décision relative à ces points entraînent la nullité intégrale de la décision en tant qu'elles équivalent à l'absence de connaissance de la

procédure d'assistance administrative (arrêts du TAF A-7136/2017 précité consid. 3.4 et A-3764/2015 précité consid. 4.2.3).

**3.2.3** Dans un arrêt du 27 août 2015 et portant sur le droit de consulter le dossier dans la procédure d'assistance administrative en matière fiscale, la Haute Cour a jugé, dans ce cas-là, qu'il n'y avait pas d'obligations découlant du droit international de garder secrets les noms et coordonnées du personnel de l'autorité requérante indiqués dans la demande d'assistance administrative (arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 5.3). Le Tribunal fédéral a toutefois alors également rappelé que l'art. 15 LAAF n'a pas une portée autonome mais reproduit le contenu des art. 26 à 33 PA, en tenant compte d'une particularité de la procédure en la matière, soit que ce n'est pas en premier lieu l'AFC mais l'autorité étrangère qui peut avoir des intérêts au maintien du secret. Ces derniers pouvant dès lors s'opposer à la consultation du dossier (voir arrêt précité consid. 4.3). En outre, il a été retenu que tout comme par devant la juridiction de première instance, l'accès au dossier dans le cadre d'une procédure de recours peut être limité sur la base de l'art. 27 PA ; ce de manière restrictive (arrêt précité consid. 5.1).

**3.2.4** L'application de cette dernière disposition dépend fondamentalement d'une pesée d'intérêts que le juge doit opérer en fonction des circonstances du cas particulier (cf. supra consid. 3.1.3 ; décisions incidentes du TAF A-5694/2017 du 21 février 2018 consid. 2.3 et A-6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2). A cet égard, dans un arrêt récent du 29 mai 2019, le TF a indiqué que le maintien de bonnes relations internationales peut constituer un intérêt public important au sens de l'art. 27 al. 1 let. a PA (arrêt du TF 2C\_443/2019 du 29 mai 2019 consid. 4.2 et les références citées).

### **3.3**

En l'occurrence, dans un motif d'ordre formel qu'il convient d'examiner au préalable à l'argumentation sur le fond, la recourante estime que son droit d'être entendue a été violé, en raison du caviardage maintenu sur les demandes de l'autorité requérante, ainsi que semble-t-il du fait qu'un tiers et (...) n'aient pas eu qualité de parties à la présente cause, puis qu'il ne lui ait pas été donnée accès, durant une certaine période, à une partie des status updates.

**3.3.1** Le Tribunal note d'emblée que la pratique des status updates revient à communiquer à l'Etat requérant une information de nature procédurale et non pas matérielle (cf. ATF 144 II 130 consid. 6). Dans cette même lignée,

on ne voit pas qu'une telle indication relative à la procédure pouvait qualifier de faits de nature à influencer sur le sort de la décision prise par l'autorité inférieure (cf. supra consid. 3.1.1). Ceci étant, la recourante a obtenu copies de l'ensemble des statuts updates, joints par l'AFC à son écriture du 11 mai 2018. Elle a ainsi eu la possibilité de s'exprimer devant le Tribunal de céans à leur sujet, faculté qu'elle n'a du reste pas exercé, hormis sous l'angle du droit d'être entendu présentement analysé. Le vice, si tant est qu'il doive être retenu, a donc été réparé.

### **3.3.2**

**3.3.2.1** La non-divulgence des noms et coordonnées des personnes en charge en France des dossiers fiscaux dont émanent les demandes des (...) 2015 et (...) 2016 constituent une restriction à l'accès au dossier de la présente cause. Il convient donc d'examiner si cette limitation respecte les conditions légales et la jurisprudence y relative.

**3.3.2.2** S'il n'existe en principe point d'obligations découlant du droit international de garder secrètes les données du personnel de l'Etat requérant indiquées dans une demande (cf. supra consid. 3.2.3), il en va différemment dans le cas d'espèce. Initialement, l'AFC entendait accorder à la recourante un accès complet à son dossier. C'est en tout cas ce qui ressort de la correspondance entre les autorités concernées du 18 septembre et 7 décembre 2015 (pièces 1 et 7 autorité inférieure) et ce n'est qu'à la suite de ce dernier courrier, de l'autorité requérante, que l'AFC a maintenu dit caviardage.

La France invoquait alors expressément, certes sommairement, des raisons de confidentialité pour s'opposer à la divulgation du nom de ses fonctionnaires, tout en considérant que ces informations n'étaient de manière absolue pas pertinentes pour les contribuables et leurs conseils.

**3.3.2.3** Pour sa part, la recourante prétend en substance qu'elle ne peut déterminer avec certitude si elle est effectivement le sujet des demandes en question pour les motifs suivants : (...). Par conséquent, selon elle, le nom des inspecteurs fiscaux, ni aucune information, ne peut être caviardé.

**3.3.2.4** Les arguments qu'elle fait valoir ne sont pas convaincants. D'une part, l'autorité requérante a fourni formellement dans ses demandes son identité, en l'identifiant sous la rubrique "Personnes concernées en France", notamment par son nom ainsi que son adresse. Elle est de plus nommément citée dans les descriptions des faits et objectifs poursuivis ainsi que dans les questions en découlant. D'autre part, l'intéressée ne

saurait solidement prétendre que les demandes de l'Etat français sont des mesures de rétorsion et d'ailleurs n'apporte aucun élément concret pouvant étayer ses allégations. Celle-ci tiennent davantage de conjectures, appuyées sur des faits non prouvés.

Au surplus, la recourante a eu accès aux autres pièces dont la consultation ne compromet pas les intérêts en cause et à la teneur essentielle des demandes en question (cf. à cet égard supra consid. 3.1.3). Elle a en outre pris connaissance des questions posées par l'autorité requérante et le projet de réponse de l'AFC à celle-ci (voir à ce sujet ci-dessus consid. 3.2.2), le tout retranscrit dans la décision litigieuse qui lui a été notifiée et contre laquelle elle a recouru.

A cela s'ajoute que pour un Etat requis, le maintien de bonnes relations internationales avec l'Etat requérant constitue un intérêt public important au sens de l'art. 27 al. 1 let. a PA (cf. supra consid. 3.2.4). Au demeurant, sur la base du principe de la confiance (cf. infra consid. 5), il s'impose à la Suisse de se fier en principe aux indications fournies par la France, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de sa bonne foi.

Puisque l'Etat requérant demandait en l'occurrence expressément le maintien de la non-divulgence des noms de ses fonctionnaires, tout en considérant que dites informations n'étaient de manière absolue pas pertinentes pour les contribuables et leurs conseils, il est dans l'intérêt de la Suisse de ne pas ternir ses relations avec la France par le dévoilement non souhaité de données personnelles d'agents de l'Etat français, lesquelles en outre, selon celui-ci, n'ont aucune incidence sur les décisions des autorités suisses et le sort des requêtes y relatives.

En d'autres termes, les données en question ne peuvent être communiquées, faute pour la recourante d'être en mesure de se prévaloir d'un intérêt concret et prépondérant à leur divulgation, outre qu'elles n'ont vraisemblablement pas de portée dans l'examen des demandes litigieuses.

**3.3.3** Sur le vu de ce qui précède, le Tribunal est amené à écarter le grief de la recourante.

**3.4** La recourante prétend encore qu'au vu de la procédure pénale ouverte (...) en France, à l'instar de l'affaire UBS, un tiers, elle-même et (...) devraient avoir la qualité de partie dans chacune des procédures visant l'autre, ce qui violerait le secret fiscal.

Il sied de relever qu'une conclusion servant uniquement les intérêts d'un tiers est en principe irrecevable (cf. à cet égard arrêt du TAF A-7136/2017 du 1<sup>er</sup> mai 2019 consid. 1.4). Or, en l'occurrence la recourante n'est pas directement concernée par la violation procédurale qu'elle allègue. Aussi, sous cet angle, la conclusion tendant à l'annulabilité de la décision contestée, si elle inclut ce motif, ne paraît pas admissible.

Au demeurant, malgré ce que tente de prouver la recourante et pour autant qu'elle puisse s'en prévaloir, une analogie entre la position du tiers, partie à la procédure pénale concernant (...), et celle de la banque UBS Switzerland AG, établissement détenteur d'informations dans l'affaire qu'elle relève (arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016) auquel le TAF a accordé de manière exceptionnelle la qualité de partie au vu des circonstances particulières dudit cas – lesquelles ne se retrouvent pas ici –, ne peut être retenue.

(...)

**3.5** Le grief de la recourante doit donc être écarté dans la mesure où il est recevable.

**3.6** Ces éléments précisés, il convient de poursuivre la réflexion par une énonciation des règles de droit : on débutera par l'introduction des bases légales topiques en matière d'assistance administrative fiscale avec la France (consid. 4), puis suivra le principe de la bonne foi des Etats (consid. 5), étroitement lié à la subsidiarité et la spécialité (consid. 6), avant la condition de la vraisemblable pertinence (consid. 7).

#### **4.**

L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (RS 0.672.934.91, ci-après : Protocole additionnel). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009 (RO 2010 5683, ci-après : Avenant), s'appliquent aux présentes demandes, lesquelles concernent au plus loin l'année 2010 (cf. art. 11 ch. 3 de l'Avenant).

Le ch. XI précité a été remanié suite à l'Accord du 25 juin 2014 modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195 ; ci-après : Accord 2014). La question de savoir si l'Accord 2014, lequel vise à assouplir les règles relatives à l'identification du contribuable et du détenteur d'informations (cf. sur ce point arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.1), s'applique ici peut toutefois demeurer ouverte,

puisque ces modifications concernent des points qui n'ont pas de lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce ni d'incidence sur le sort du recours (voir arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié dans ATF 143 II 202).

En droit interne, la LAAF, applicable en l'espèce (cf. art. 24 LAAF), concrétise l'exécution en Suisse de l'art. 28 CDI CH-FR et du ch. XI du Protocole additionnel (ATF 143 II 224 consid. 6.1, cf. également 143 II 628 consid. 4.3).

## 5.

Le principe de la bonne foi, ancré notamment à l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111 ; ci-après : CV), s'applique en tant que principe de droit international public (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4) et implique en particulier que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. Il doit être interprété de même suivant le sens ordinaire à attribuer à ses termes dans leur contexte et à la lumière de son objet ainsi que de son but (cf. art. 31 al. 1 CV). 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 (arrêts du TAF A-8400/2015 du 21 mars 2016 consid. 2.1.1 et A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 1.4.1), ce qui est le cas de la France qui n'a pas adhéré à la CV (cf. arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 3.2).

Ce principe a en outre comme effet qu'un Etat est présumé agir de bonne foi (ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4). La portée du principe de présomption de bonne foi de l'Etat requérant a été précisée dans le contexte de l'assistance administrative (cf. jurisprudence précitée). Cette présomption signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance) (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C\_241/2016 du 7 avril 2016 consid. 5.5). Elle ne s'oppose cependant pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé par l'Etat requis en cas de doute sérieux sur les indications fournies par l'Etat requérant (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.7.1). Il appartient à l'Etat requis d'établir s'il est ou non en présence d'éléments suffisamment établis et concrets pour considérer que la présomption de bonne foi est renversée (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.7.4). 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. Le Tribunal fédéral a du

reste posé des principes au sujet du degré de la preuve exigée en lien avec de tels faits (soit avec une vraisemblance prépondérante, cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

## **6.**

**6.1** Le ch. XI par. 1 du Protocole additionnel est ainsi formulé :

[d]ans les cas d'échanges de renseignements effectués sur le fondement de l'art. 28 de la Convention, l'autorité compétente de l'Etat requérant formule ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.

Dite disposition exprime le principe de la subsidiarité, lequel a pour but de veiller à ce 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. Contrôler le respect dudit principe consiste ainsi à vérifier que la demande n'a été formulée qu'après que l'Etat requérant a utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne. Pour examiner si tel est le cas, il faut donc - logiquement - se placer au moment de la formulation de la demande. Cela ressort du reste aussi de la formulation du ch. XI du Protocole additionnel (via la locution conjonctive : "après" que). En effet, 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. Le principe de la subsidiarité n'est donc pas remis en cause si le contribuable visé par la demande d'assistance administrative décide, alors que la procédure d'assistance est pendante, de transmettre, spontanément ou sur la base d'une convention, à l'autorité requérante des informations qui correspondent aux renseignements requis (arrêt du TF 2C\_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.1).

## **6.2**

**6.2.1** L'art. 28 par. 2 CDI CH-FR prévoit ce qui suit :

[l]es renseignements reçus en vertu du par. 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles

peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.

**6.2.2** La règle de la spécialité est un principe général du droit extraditionnel au caractère de droit international coutumier. Dit principe tend d'une part à la protection de la souveraineté de l'Etat requis, en permettant à ce dernier de définir précisément le cadre de sa collaboration et en maintenant un certain degré de contrôle sur l'utilisation des informations transmises, en tenant compte des spécificités de son propre droit. Il constitue d'autre part une garantie en faveur de la personne concernée (ATF 135 IV 212 consid. 2 ; arrêt du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 2.5). Dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale, le principe de la spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquelles elles lui ont été transmises (arrêt du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et les références citées). En d'autres termes, il implique que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'en lien avec les impôts dus par la personne concernée par la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 506 consid. 3.2 rendu sous l'angle de la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu [RS 0.672.933.61, ci-après : CDI-US]).

Dans le cadre d'une clause conventionnelle (art. 26 par. 1 phrases 3 et 4 de la CDI-US) comparable à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et dans la mesure où elle présente un intérêt ici, le Tribunal a jugé que cette dernière doit être comprise en ce sens que les informations à transmettre ne peuvent être utilisées que pour la conduite de procédures dans l'Etat requérant contre la personne désignée comme personne concernée dans la demande, pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 2.5 et les références citées ainsi que 4.2 [décision attaquée devant le TF] et A-846/2018 du 30 août 2018 consid. 3.5.2 [le TF a refusé d'entrer en matière sur le recours formé contre cette décision]).

### **6.3**

**6.3.1** La problématique de la bonne foi, en lien avec la subsidiarité et la spécialité, a été traitée par la jurisprudence relative à l'assistance administrative en matière fiscale (arrêt du TF 2C\_588/2018 précité consid. 4.1 et la référence citée notamment).

**6.3.2** Il en ressort qu'à défaut d'élément concret, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (principe de la confiance). Si la Suisse conçoit des doutes sérieux quant au respect du principe de la subsidiarité, celui de la confiance ne fait en revanche pas obstacle à la possibilité de demander un éclaircissement sur ce point à l'Etat requérant (arrêt du TF 2C\_904/2015 précité consid. 7.2). Ce n'est donc que s'il est établi que les déclarations de l'autorité requérante sont fausses que la présomption de bonne foi peut être renversée. De simples hypothèses ou éléments de vraisemblance ne suffisent pas (arrêt du TF 2C\_893/2015 précité consid. 11.1 non publié in ATF 143 II 202).

**6.3.3** En outre, quant à la spécialité, la Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera dit principe (arrêt du TAF A-769/2017 précité consid. 2.6 et les références citées).

## 7.

**7.1** L'art. 28 par. 1 CDI CH-FR à la teneur suivante :

[I]es autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements *vraisemblablement pertinents* pour appliquer les dispositions de la présente Convention 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, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2 [*l'italique est du Tribunal*].

**7.2** Le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel retient la liste des informations que doit contenir une demande. Selon la jurisprudence, cette liste est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme, il est en principe censé fournir des informations qui doivent suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C\_241/2016 précité consid. 5.1).

**7.3** La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis exprimée à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas 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. 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 révèleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de transmettre les informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité. L'Etat requis se borne ainsi à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 ainsi qu'en particulier 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêts du TF 2C\_625/2018 du 1<sup>er</sup> février 2019 consid. 2.2.1 [destiné à la publication] et 2C\_241/2016 précité consid. 5.2).

L'interdiction de la pêche aux renseignements est ainsi liée à la pertinence des informations requises et en constitue une limite. Elle vise à empêcher que l'Etat requérant demande des informations dont il apparaît, compte tenu des circonstances d'espèce et avec certitude, qu'ils ne sont pas déterminants ; dans un tel cas l'Etat requis est en droit de ne pas entrer en matière sur la demande. Au plan interne, une pêche aux renseignements entraîne la non-entrée en matière sur la demande (art. 7 let. a LAAF) (arrêt du TF 2C\_988/2015 du 29 mars 2017 consid. 4.1 et les références citées).

#### **7.4 L'art. 4 al. 3 LAAF contient ce qui suit :**

[I]a transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements.

Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne vise qu'à concrétiser les engagements découlant des conventions de double imposition (ATF 143 II 224 consid. 6.1), 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 142 II 161 consid. 4.6.1). Il en découle que le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3).

Le Tribunal fédéral a récemment rappelé les cas, en partie repris ci-après, dans lesquels il a, en application des principes susmentionnés, accepté la transmission de documents comprenant le nom de tiers (ATF 144 II 29 consid. 4.2.4). En lien avec la détermination du domicile fiscal du contribuable visé par une demande, il a admis la transmissibilité de documents bancaires et la liste des transactions y afférentes comprenant l'identité de personnes ayant participé à ces transactions, dans la mesure où ces informations étaient de nature à donner des indications sur le lieu de séjour effectif du contribuable durant la période considérée (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). S'agissant de déterminer l'existence réelle d'une société détenant un compte bancaire suisse, il a été admis que les noms des éventuels titulaires du mandat de gestion de ladite société au sein de la banque pouvaient être transmis, en application du principe de la confiance, car savoir qui gérait cette société et ses avoirs était vraisemblablement pertinent pour vérifier qu'il ne s'agissait pas d'une société-écran destinée à dissimuler l'identité du véritable détenteur des avoirs placés auprès de la banque (cf. arrêt du TF 2C\_904/2015 précité consid. 6.4). Dans le prolongement de ce qui précède, il a également été jugé que l'art. 4 al. 3 LAAF ne fait pas obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.2 ; arrêt du TF 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436).

## **8.**

En l'espèce, l'autorité inférieure a estimé que le cas présent relevait en particulier de l'art. 28 CDI CH-FR ainsi que du ch. XI du Protocole additionnel et que l'assistance administrative devait être accordée à la France, les conditions en étant réunies. La recourante s'y oppose en soulevant divers arguments qui seront successivement examinés ci-après.

**8.1** Tout d'abord, la recourante invoque une violation du principe de la légalité car l'AFC se prévaudrait d'un droit ou d'une jurisprudence future, semble-t-il celle de l'affaire UBS.

Outre le fait que dans la décision finale l'on ne voit pas d'élément venant confirmer cette assertion de la recourante, dite objection peut sans autre être levée. En effet, le présent litige porte sur des demandes d'assistance administrative déposées les (...) 2015 ainsi que (...) 2016 par les autorités fiscales françaises et qui concernent les années 2010 à 2014 ainsi que 2015. Il est donc régi par la CDI CH-FR, laquelle est en l'occurrence une base légale suffisante pour accorder l'assistance administrative, hiérarchiquement au même niveau que les lois fédérales et contraignante pour les autorités suisses (dans ce sens, cf. arrêt du TF 2C\_904/2015 précité consid. 5.2 et les références citées).

Il y a lieu en outre de constater avec l'autorité inférieure que la correspondance figurant dans le dossier quant à l'affaire UBS n'est pas de nature à contester le fondement juridique sur lequel repose la décision contestée. Partant, il convient de ne pas entrer plus avant sur cette question.

**8.2** Le grief de la recourante est dès lors rejeté.

## **9.**

**9.1** La recourante argue des violations des principes de la spécialité et de la bonne foi, car les informations requises viseraient, à des fins pénales, (...). Elle soutient en sus une violation de l'art. 6 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) (...).

**9.2** Dans la lignée des considérants exposés précédemment au sujet de la bonne foi et du principe lié de la confiance (cf. supra consid. 5 et 6.3), il sied de rappeler que les indications de l'Etat requérant sont présumées formulées de bonne foi. Or, les autorités françaises ont précisé expressément, lors du dépôt des demandes litigieuses, que celles-ci sont effectuées conformément aux termes de la CDI CH-FR.

En outre, les indications fournies par l'Etat requérant dans les demandes ici litigieuses ne soulèvent pas de doutes et l'autorité inférieure n'a dès lors point recherché, à juste titre, de plus amples précisions auprès de l'autorité requérante.

**9.3** De plus, les autorités françaises ont eu à confirmer par écrit à celles suisses, dans le contexte de l'affaire UBS, notamment ce qui suit :

[I]es informations transmises par l'Etat requis dans le cadre de l'assistance administrative sont utilisées dans l'Etat requérant uniquement dans un contexte fiscal, dans le respect des dispositions conventionnelles applicables et de l'article 26 du Modèle de Convention OCDE ainsi que de son commentaire.

Une utilisation de ces informations dans tout autre contexte est soumise à autorisation préalable de l'autorité compétente requise [...] (pièce 61 autorité inférieure).

Dès lors que la recourante s'appuie en grande partie sur la correspondance entre ces deux autorités ayant abouti à la confirmation citée, son argumentation s'en trouve d'autant affaiblie, alors que l'on peut estimer que les doutes émis par l'AFC dans le cadre de la cause concernée se sont estompés. Surtout, on ne peut pas tirer des parallèles avec cette dernière affaire, dont les circonstances tout à fait particulières ne se retrouvent point en l'occurrence.

**9.4** Le Tribunal retient enfin que l'AFC prévoit formellement dans sa décision finale (voir point 3 de son dispositif) "d'informer les autorités compétentes françaises des restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par l'art. 28 al. 2 CDI CH-FR".

Le TAF rappelle à toutes fins utiles qu'aux termes de cette disposition, il est prévu en particulier que les renseignements reçus en vertu du par. 1 de l'art. 28 CDI CH-FR par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1 de l'art. 28 CDI CH-FR, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins (1<sup>ère</sup> et 2<sup>ème</sup> phrases). Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements (3<sup>ème</sup> phrase).

En l'espèce, il en découle que les informations reçues ne peuvent dès lors être utilisées qu'à des fins fiscales, dans le cadre d'une procédure concernant la recourante, pour les faits décrits dans les demandes 1, 2, 4, 5 et 6 et doivent en principe être tenues secrètes.

Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par la France peuvent être utilisés à d'autres fins aux conditions prévues par l'art. 28 par. 2 4<sup>ème</sup> phrase de la CDI CH-FR, soit lorsque cette possibilité résulte des lois

des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.

A cet égard, vu qu'il n'y a pas lieu de s'écarter de la jurisprudence établie définissant la portée du principe de la spécialité (cf. supra consid. 6.2.2) mais qu'il importe de prévenir en l'espèce tout risque d'une éventuelle interprétation sortant du cadre défini par la Suisse des restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, force est de constater qu'il y a lieu de préciser la formule de rappel inscrite par l'autorité inférieure dans sa décision finale.

**9.5** Aussi, le recours doit être très partiellement admis dans la mesure où le point 3 du dispositif de la décision litigieuse doit être modifié comme suit :

3. d'informer les autorités compétentes françaises que les renseignements cités sous chiffre 2 ne peuvent être utilisés dans l'Etat requérant que dans le cadre de procédures contre [la recourante], [date de naissance et lieu d'origine], pour l'état de fait décrit dans les demandes d'assistance administrative des (...) 2015 et (...) 2016, en tant qu'elle y est mentionnée comme personne concernée.

## **10.**

**10.1** Sur un autre plan, la recourante remet en cause le principe de la subsidiarité en faisant valoir que (...) a remis à l'Etat requérant les informations requises dans le cadre de la procédure fiscale en France.

A ce stade, le TAF se bornera à relever qu'il n'importe pas que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, par exemple parce que celui-ci choisit spontanément de lui transmettre des informations qui correspondent aux renseignements requis (cf. supra consid. 6.1). Ce motif ne permet pas à lui seul déjà une remise en cause de la réalisation du principe de la subsidiarité.

## **10.2**

**10.2.1** La recourante prétend également que ce principe a été violé dès lors que la période concernée par les demandes couvrirait des années pour lesquelles aucun contrôle fiscal n'a été ouvert.

**10.2.2** Pour commencer, le Tribunal rappelle que l'autorité requérante a précisé dans ses requêtes que dans le cadre de l'affaire en question, les moyens de collecte du renseignement, prévus par sa procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, avaient été épuisés. A l'instar de ce qui a été considéré précédemment, la recourante doit apporter des éléments qui permettraient d'établir que cette affirmation est fautive, étant souligné que

de simples hypothèses ou éléments de vraisemblance ne suffisent pas (cf. supra consid. 6.3.2) si elle entend renverser la présomption selon laquelle cette déclaration a été formulée de bonne foi.

**10.2.3** Pour continuer, il y a lieu de relever que l'autorité requérante indique dans ses demandes que l'administration fiscale française procède au contrôle de la situation fiscale de la recourante (...)

**10.2.4** (...)

**10.3** Pour toutes les raisons qui précèdent, les griefs de violation des principes de la bonne foi, de la spécialité et de la subsidiarité sont également rejetés.

**11.**

**11.1** Dans la continuité de ce qui précède, la recourante fait grief à l'autorité requérante de ne pas avoir défini avec sincérité ou précision "la personne concernée" (voir recours p. 25) puis "l'identité de la/des personne(s) concernées(s)" (cf. réplique sous point 4) en violation du ch. XI par. 3 lit. a du Protocole additionnel.

La recourante, tout en relevant qu'elle et (...) sont nommément visés par les demandes, allègue que puisqu'elle n'apparaît pas dans la documentation sujette à transmission, l'AFC aurait dû refuser la demande d'assistance la concernant. Elle remet également en cause la bonne foi de l'Etat requérant car elle ne serait pas impliquée ou concernée dans les affaires menées par (...) en Suisse ; fait qui remettrait sérieusement en doute la légitimité fiscale de la requête et partant les informations réellement recherchées par le biais des demandes d'assistance administratives. Elle soutient aussi que puisqu'une procédure pénale est pendante en France à l'encontre de (...), et (...), il est fort probable que l'Etat requérant l'ait identifiée comme étant la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à des fins autres que fiscales (cf. réplique sous point 4) sinon par "pure curiosité" (recours p. 25).

**11.2**

**11.2.1** Le TAF constate que l'autorité requérante a permis l'identification de la recourante en fournissant notamment le nom de cette dernière, sa date naissance ainsi que son lieu d'origine. Ainsi, elle est formellement mentionnée au moyen de toutes les informations nécessaires dont il ressort qu'elle est vraiment la personne au sujet de laquelle sont requis les renseignements faisant l'objet des demandes. Il sied de rappeler que ces indications

figurent par ailleurs sous la section "Personnes concernées en France" des requêtes concernées et que la recourante est également nommément citée dans les descriptions des faits et objectifs poursuivis ainsi que dans les questions en découlant.

**11.2.2** De la sorte, en contestant l'état de fait présenté par la France, la recourante ne soulève pas de doute sur la personne visée par l'autorité requérante mais bien plus tente de remettre en question la bonne foi de cet Etat. Or, des allégations hypothétiques ne sauraient suffire de ce point de vue (cf. supra consid. 5).

Pour le surplus, l'allégation fort hypothétique soulevée par la recourante qui reviendrait à mettre en doute la bonne foi de l'autorité requérante du fait de la procédure ouverte à l'encontre de (...) ou de (...) manque de conviction, à tout le moins, et n'emporte somme toute pas celle du Tribunal de céans.

**11.3** Le grief mal fondé est partant rejeté.

## **12.**

Le Tribunal en vient à examiner la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis et susceptibles d'être transmis, celle-ci étant contestée par la recourante.

### **12.1**

**12.1.1** A ce sujet et de façon liminaire, les demandes contiennent l'identité de la recourante faisant l'objet d'une enquête, indiquent la période visée et décrivent les renseignements demandés. En outre, l'objectif fiscal poursuivi ainsi que les raisons sociales et, hormis pour les banques 1 et 2, l'adresse des détentrices des renseignements requis y figurent également.

Aussi, les conditions de forme prévues au ch. XI du Protocole additionnel sont remplies, de sorte que l'exigence de la pertinence vraisemblable des demandes est ainsi à ce stade présumée respectée (à cet égard cf. supra consid. 7.2).

**12.1.2** Puis, il y a lieu d'évoquer à nouveau les objectifs poursuivis par les requêtes initiales des autorités françaises, soit de connaître le montant des avoirs et des revenus non déclarés à l'administration fiscale française. En outre, il y figure que les renseignements sollicités sont nécessaires à celle-ci pour établir la somme des impôts éludés, étant spécifié qu'elle considère qu'en tant que résidents fiscaux français, la recourante et (...) doivent, non

seulement, déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels ils détiennent une procuration, mais aussi déclarer les revenus de source française et étrangère ainsi que le patrimoine situé en France et à l'étranger.

Dans dites demandes, l'autorité requérante sollicite dès lors formellement notamment les états de fortune, relevés et revenus générés (...), de même que les références (...) comptes bancaires dont la recourante ou (...) seraient directement ou indirectement titulaires ou ayants droit économiques voire sur lesquels ils disposeraient d'une procuration.

### **12.1.3 (...)**

(...) Il appert ainsi que les renseignements rassemblés par l'AFC sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère, le cas échéant pour lever les doutes concernant la recourante.

## **12.2**

**12.2.1** Pour ce qui est des demandes complémentaires (demandes 4 à 6), leurs buts peuvent être rappelés ci-après. L'autorité requérante sollicite de manière générale, l'assistance de la Suisse pour obtenir des renseignements, qu'elle estime nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant des impôts éludés. L'autorité requérante considère qu'en tant que résidents fiscaux français, les personnes concernées par ces demandes doivent déclarer les revenus de source française et étrangère ainsi que le patrimoine situé en France et à l'étranger.

Plus particulièrement, les demandes 4 et 5 visent à connaître le montant des commissions ainsi que celui des revenus et du patrimoine non déclaré à l'administration fiscale française. La dernière de ces demandes a comme objectif d'obtenir des informations sur les relations juridiques et financières entre (...) la recourante et la société 5 de façon à vérifier le montant des revenus et du patrimoine déclarés (...).

### **12.2.2**

**12.2.2.1** A nouveau, les informations, fussent-elles négatives, et les documents qu'entend communiquer en l'espèce l'AFC répondent à ceux sollicités et s'inscrivent dans le but fiscal dans lequel ils sont demandés.

**12.2.2.2** S'agissant des documents annexés à la décision de l'autorité inférieure, ils apparaissent comme vraisemblablement pertinents pour la

France et ont un lien avec l'état de fait figurant dans les requêtes entreprises. Ensuite, qu'une fois transmis ils se révèlent, au final, non pertinents pour élucider les affaires fiscales de la recourante relèverait de la procédure interne française et ne peut être considéré comme un élément permettant à la Suisse de refuser l'assistance ou de transmettre les pièces requises. Il reste toutefois loisible à la recourante de soulever des arguments, cas échéant plaidant pour l'absence de pertinence des renseignements obtenus, devant les autorités compétentes françaises.

### **12.2.2.3 (...)**

**12.2.3** Il sied finalement de remarquer que des caviardages portant sur des informations non couvertes par les demandes et sur des tiers non concernés ont été effectués par l'AFC dans les documents qui seront transmis aux autorités compétentes françaises.

**12.3** Partant, le grief de violation de la condition de la pertinence vraisemblable est rejeté.

## **13.**

**13.1** Il découle de ce qui précède que sous réserve de la modification du dispositif évoqué ci-avant (cf. consid. 9.5) la décision attaquée est conforme au droit. Dans la mesure où il est recevable, le recours doit par conséquent être très partiellement admis et rejeté pour le surplus.

**13.2** Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA ; art. 2 al. 1 du règlement concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral du 21 février 2008 [FITAF, RS 173.320.2]) sont ici arrêtés à 3 750 francs.

Vu l'admission très partielle du recours et le fait que la recourante succombe sur le principe même de l'octroi de l'assistance administrative, les frais de procédure sont mis à sa charge par quatre cinquièmes, soit 3 000 francs. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais de 3 750 francs déjà versée (cf. art. 4 FITAF). Le solde de 750 francs sera restitué à la recourante une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour elle de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

**13.3** Une indemnité à titre de dépens de 1 125 francs est allouée à la recourante (art. 64 al. 1 PA, art. 7 al. 2 FITAF), 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. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

**14.**

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). 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. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

*(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)*

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est très partiellement admis et rejeté pour le surplus, dans la mesure où il est recevable.

**2.**

La décision finale du 6 février 2018 de l'autorité inférieure est modifiée dans le sens que l'AFC doit, avant la transmission des informations à la direction générale des finances publiques française, procéder aux modifications mentionnés au considérant 9.5.

**3.**

Les frais de procédure sont fixés à 3 750 francs. Ils sont mis à la charge de la recourante à raison de 3 000 francs. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de 3 750 francs déjà versée. Le solde de 750 francs lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour elle de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

**4.**

L'autorité inférieure doit verser 1 125 francs 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 :

Le greffier :

Annie RoCHAT Pauchard

John Romand