



Cour I
A-2667/2020

Arrêt du 12 février 2021

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Daniel Riedo, Sonja Bossart Meier, juges,
Rafi Feller, greffier.

Parties

A. _____ SA,
représentée par
Maître Marc Balavoine,
recourante,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a Le [...] 2018, la Direction générale des finances publiques (ci-après : DGFIP, autorité fiscale française ou autorité requérante) a adressé à l'Administration fédérales des contributions (ci-après : AFC) une demande d'assistance administrative en matière fiscale, fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91). La requête mentionne A._____ SA comme personne concernée en France par la demande et B._____ SA comme personne concernée à l'étranger. En outre, il y est précisé que l'objet de ladite demande porte sur le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur les bénéfices et de la TVA pour la période allant de 2010 à 2017.

A.b Les informations requises portent essentiellement sur la société B._____ SA sise en Suisse et la demande a été formulée comme suit (ch. 10 de la demande d'assistance du [...] 2018) :

« [...] »

(a) La société est-elle connue des autorités fiscales suisses?

Dans l'affirmative veuillez préciser son numéro d'identification fiscale, son adresse.

b) Veuillez nous indiquer quels sont ses associés/actionnaire (bénéficiaire effectif) et dirigeant de la société depuis sa création ?

c) Concernant les liens entre la société A._____ SA les associés et dirigeants personnes physiques de A._____ SA et la société B._____ SA de 2010 à 2017

1) copie des contrats (juridiques/commerciaux) conclus et/ou en cours entre 2010 et 2017 entre les sociétés A._____ SA et la société B._____ SA;

2) copie des factures (notamment de vente/commissions/honoraires...) émises entre 2010 et 2017 par la société B._____ SA au nom de la A._____ SA et les factures émises par la société A._____ SA ou l'un des associés et/ou dirigeants (...) à l'attention de la société B._____ SA;

3) documents relatifs à l'origine et la propriété biens exportés et importés (même temporairement) entre la société A._____ SA et/ou l'un des associés et/ou dirigeants (...) et la société B._____ SA de 2010 à 2017 ;

4) indiquer si les biens importés temporairement en France par la société B._____ SA ont été acquis éventuellement auprès de la société A._____ SA et/ou auprès de l'un des associés et/ou dirigeants (...). Dans l'affirmative veuillez trouver communiquer copie des factures d'achat ;

5) copie des pièces bancaires indiquant les références bancaires des comptes sur lesquels la société B. _____ SA a procédé à des paiements en faveur de la société A. _____ SA et/ou l'un des associés et/ou dirigeants (...) et celles relatives aux paiements effectués par la société A. _____ SA et/ou [...] l'un des associés et/ou dirigeants au profit de la société B. _____ SA [...]. »

A.c A l'appui de sa demande, l'autorité requérante a indiqué qu'une procédure judiciaire était ouverte à l'encontre de A. _____ SA, [...], et de ses associés/dirigeants, et que ceux-ci utiliseraient des comptes bancaires non déclarés pour des transactions commerciales en lien avec des antiquités. En outre, la DGFIP aurait constaté des mentions inexactes et omissions en lien avec un registre d'objets mobiliers.

A.d L'autorité fiscale française a encore exposé dans sa demande d'assistance du [...] 2018, que la comptabilité de ladite société faisait l'objet d'une vérification au titre des années 2016 et 2017 et qu'elle souhaitait contrôler et recouvrer l'impôt sur les bénéfices et la TVA pour les années 2010 à 2017. En particulier, l'autorité requérante a précisé que lors de ses investigations, elle a constaté que la société A. _____ SA avait effectué des importations temporaires et des réexportations d'objet d'antiquités/œuvres avec la société suisse B. _____ SA, inscrite au registre du commerce du canton de [...]. L'autorité requérante a en outre indiqué qu'elle disposait uniquement de documents douaniers, ceux-ci étant toutefois trop vagues et imprécis. Lors de contrôle des opérations comptables de A. _____ SA, cette dernière n'aurait pas produit d'éléments s'agissant des flux de marchandises entre la Suisse et la France ou de ses liens commerciaux et juridiques avec B. _____ SA. L'autorité fiscale française souhaite déterminer s'il existe un circuit de vente d'objets d'art qui n'auraient pas été déclarés. A. _____ SA ayant son siège en France, elle était soumise à l'impôt sur les bénéfices réalisés au niveau mondial et à la taxe sur le chiffre d'affaires.

B.

B.a Par plusieurs ordonnances de production du 18 janvier 2019, l'AFC a requis l'Administration fiscale du canton de [...] et la société B. _____ SA de lui fournir les documents et renseignements demandés.

B.b Par courriers des 1^{er}, 11 et 22 février 2019, l'Administration fiscale du canton de [...] ainsi que la société B. _____ SA ont remis les informations requises et complémentaires à l'AFC.

C.

C.a [...]

D.

Par décision finale du 20 avril 2020, l'AFC a décidé d'accorder l'assistance administrative à l'autorité requérante en transmettant les informations requises.

E.

Par mémoire du 22 mai 2020, A. _____ SA (ci-après : recourante) a interjeté recours contre la décision précitée de l'AFC (ci-après : autorité inférieure) auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF, Tribunal ou Cour de céans). Elle a conclu à l'annulation de la décision finale de l'autorité inférieure du 20 avril 2020 et à ce qu'il ne soit pas entré en matière sur la demande d'assistance administrative concernant la recourante, le tout sous suite de frais et dépens.

F.

Par mémoire de réponse du 15 juillet 2020 l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours, sous suite de frais et dépens.

G.

Dans sa réplique du 11 septembre 2020, la recourante a précisé certains de ses arguments et confirmé ses conclusions.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF; RS 173.32), non réalisées en l'espèce, le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021), prononcées par l'AFC (art. 33 let. d LTAF; art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative, LAAF; RS 651.1]). Il est ainsi compétent pour connaître de la présente affaire.

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèce demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que

ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

1.3 Présenté dans le délai (art. 20 al. 3 et art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, le recours interjeté par la recourante qui dispose de surcroît de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF), est recevable, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur ses mérites.

1.4 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248; arrêt du TAF A-1342/2019 du 2 septembre 2020 consid. 1.4).

2.

2.1 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR / ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss). 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 (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2012/23 consid. 4; 2007/27 consid. 3.3; cf. également ALFRED KÖLZ / ISABELLE HÄNER / MARTIN BERTSCH, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3^{ème} éd., 2013, ch. 1135).

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

3.

Compte tenu de la nature du litige, le Tribunal, après avoir exposé les bases conventionnelles et de droit interne sur lesquelles reposent les demandes d'assistance fiscales avec la France (cf. consid. 4 *infra*), examinera en premier lieu la forme de la demande (cf. consid. 5 *infra*). En second

lieu, la Cour de céans exposera les autres conditions de l'assistance administrative et traitera les griefs invoqués par la recourante (cf. consid. 6 et 7 *infra*).

4.

4.1 L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR ainsi que par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel; également publié au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (cf. RO 2010 5683), lequel s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant les années postérieures à 2009.

L'art. 28^{bis} CDI CH-FR, a été introduit par l'art. 8 de l'Avenant du 27 août 2009 pour compléter la CDI CH-FR. Il est entré en vigueur le 4 novembre 2010. Cette disposition a notamment été adoptée pour palier certains problèmes de notifications entre les deux états (cf. FF 2009 1389, 1399). Cette nouvelle disposition conventionnelle permet ainsi une assistance pour la notification des actes et documents relatifs au recouvrement des impôts visés par la CDI CH-FR, mais également pour certains autres impôts, et notamment de la TVA (cf. FF 2009, 1389, 1399; arrêts du TAF 4977/2016 du 13 février 2018 consid. 4.2.1; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 9.2). En l'espèce, cependant la requête de la France ne vise pas la notification ou le recouvrement de tels impôts mais bien l'assistance de renseignements au sens de l'art. 28 CDI-CH-FR.

4.2 La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête; (b) la période visée; (c) une description des renseignements demandés; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3411/2018 du 10 mars 2020 consid. 3.2; A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2). La condition de la pertinence vraisemblable est en principe présumée remplie si la demande contient toutes les informations requises par la convention (cf. 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).

5.

En l'espèce, la requête d'assistance administrative du [...] 2018 contient tous les éléments nécessaires conformément au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, ce qui n'est pas contesté par la recourante, de sorte que la pertinence vraisemblable est en principe présumée remplie.

6.

6.1

6.1.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements *vraisemblablement pertinents* pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4; 141 II 436 consid. 4.4; arrêt du Tribunal fédéral 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié aux ATF 143 II 202, mais in : RDAF 2017 II 336, 363]). La condition de la *vraisemblable pertinence des renseignements* se conçoit comme la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Elle 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

6.1.2 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un *contrôle de plausibilité*. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2; 141 II 436 consid. 4.4.3; arrêts du

TAF A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2; A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1; voir aussi quelques rares arrêts du Tribunal fédéral en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude la constatation que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 29 consid. 4.2.2; 142 II 161 consid. 2.1.1; arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 *in fine*).

6.1.3 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, notamment 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 (cf. arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2 et la référence citée). Il est au contraire vraisemblable que l'Etat requérant cherche à obtenir des renseignements sur les périodes fiscales potentiellement concernées par des revenus qui pourraient avoir été soustraits à l'impôt. Le nombre de périodes visées par la demande relève du choix de l'Etat requérant, dont on peut imaginer qu'il dépend notamment de ses règles en matière de prescription et dont la vérification échappe à l'Etat requis. Le point de savoir si l'assistance peut être accordée sur l'ensemble des périodes visées dépendra ensuite avant tout du champ d'application temporel de la convention (cf. arrêts du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.4; 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2 et la référence citée).

6.1.4 Déterminer si un renseignement a été demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements. En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi (cf. arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2 [destiné à la publication] et les références citées).

6.2

6.2.1 Le *principe de la bonne foi* s'applique (art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double imposition (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3; 142 II 161 consid. 2.1.3). 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 contradictions manifestes (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4.1 et la jurisprudence citée).

6.2.2 La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4; 142 II 218 consid. 3.3; 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4; 143 II 202 consid. 8.7.1 et les références citées).

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 (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2; arrêt du Tribunal fédéral 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

6.3 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* »]; art. 7 let. a LAAF; cf. 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. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et la jurisprudence citée).

6.4 Le *principe de spécialité* veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (art. 28 par. 2 CDI CH-FR; cf. arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet

2020 consid. 3.7 [destiné à la publication]; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. ATF 146 I 172; arrêt du TF 2C_537/2019 précité consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 précité consid. 3.5; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

6.5

6.5.1 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1; arrêts du T 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5 [CDI CH-NL]; 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4-6.6). 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 (cf. arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4).

6.5.2 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 (cf. arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 4.3.3). Peu importe par ailleurs 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). Conformément au principe de la

confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

6.5.3 Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (cf. arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8 ; voir au surplus, toujours en lien avec le principe de subsidiarité, l'arrêt du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.6 [CDI CH-IN]).

6.5.4 Le fait que l'Etat requérant soit déjà en possession de certaines informations ne fait pas obstacle à l'octroi de l'assistance, les informations litigieuses pouvant par exemple servir à vérifier si celles déjà fournies sont correctes ou crédibles (cf. ATF 143 II 185 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 2.7.2 et les références citées). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (cf. arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 2.7.2 et les références citées).

6.6 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'autorité inférieure dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 et les références citées).

7.

7.1

7.1.1 En l'espèce, le Tribunal constate que la recourante conteste principalement les périodes sur lesquelles porte la demande d'assistance du [...] 2018 en invoquant à la fois une violation des principes de la pertinence

vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements. Cette double violation découlerait de la contradiction entre la période faisant l'objet de vérification comptables par l'autorité requérante (2016 et 2017) et les périodes pour lesquelles les renseignements sont requis (2010 à 2017).

7.1.2 La recourante soutient en effet que les informations requises iraient au-delà du contrôle à l'origine de la demande d'assistance du fait que l'autorité fiscale française a indiqué qu'elle vérifiait actuellement la comptabilité de la recourante pour les années 2016 et 2017 tout en mentionnant que la période pour laquelle les renseignements étaient demandés, s'étendait de 2010 à 2017. Les documents requis jusqu'au 31 décembre 2015 n'auraient donc selon elle pas de rapport avec l'état de fait décrit. En outre, les demandes contreviendraient à l'interdiction de la pêche aux renseignements et les informations requises ne seraient pas vraisemblablement pertinentes.

7.1.3 La recourante ajoute encore que certaines factures que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante, auraient déjà été examinées et feraient l'objet de décisions de taxation en France, de sorte qu'une révision de celles-ci devraient reposer sur des explications que l'autorité requérante n'aurait pas fournies. Ce dernier argument sera traité sous l'angle du principe de subsidiarité (cf. consid. 7.4.1 *infra*).

7.2

7.2.1 Comme déjà relevé par le Tribunal et par ailleurs également rappelé par la recourante, le rôle de l'Etat requis se limite à effectuer un contrôle de plausibilité s'agissant de la pertinence vraisemblable, en examinant notamment si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête (cf. consid. 6.1. *supra*). Dans le cas d'espèce, il est vrai que l'autorité fiscale française indique procéder à une vérification de la comptabilité pour 2016 et 2017 tout en demandant des informations pour la période fiscale s'étendant de 2010 à 2017. Toutefois, elle expose de manière claire, en se fondant sur des documents du dossier qu'elle a ouvert, le motif pour lequel elle demande des informations sur une période de temps plus large. Ainsi, il découle de l'état de fait de la demande que la recourante était en relation commerciale avec la société suisse B. _____ SA déjà avant 2016. A titre d'exemple, l'autorité fiscale française cite des transactions entre la recourante et la société précitée en 2014 et 2016 (cf. Faits A.c, *supra*; Demande d'assistance du [...] 2018 ch. 9, p. 2). En outre, la DGFIP souhaite déterminer si un circuit de vente d'objets non déclarés aurait été mis en place entre la recourante et B. _____ SA pour déterminer si une soustraction d'impôt a été commise en France.

7.2.2 Les renseignements requis, à savoir notamment les contrats, relations d'affaires commerciales et juridiques, factures, se rapportent bien aux faits décrits dans la demande d'assistance du [...] 2018. Même si ladite demande porte sur la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2017 et que la vérification de la comptabilité, correspondant au contrôle sous-jacent, concerne les années 2016 et 2017, cela n'y change rien. En effet, l'autorité requérante soupçonne les associés/dirigeants d'utiliser des comptes bancaires non déclarés (cf. Faits, A.c, *supra*), éléments suffisants pour requérir des informations à ce sujet, d'autant plus que l'autorité fiscale française effectue un contrôle dans le but de recouvrer des impôts. Le nombre de périodes visées par la demande relève du choix de l'Etat requérant et dépendra avant tout du champ d'application temporel de la convention, soit comme en l'espèce postérieurement à 2009 (cf. consid. 4.1 et 6.1.3 *supra*). Par ailleurs, la pertinence vraisemblable des informations demandées découle également du fait que les informations relatives aux années précédant la période 2016-2017 permettraient à l'autorité requérante de comparer les déclarations de la recourante et les informations transmises par l'autorité inférieure, en lien avec des opérations commerciales antérieures.

7.2.3 La recourante précise que si l'autorité requérante la soupçonne d'avoir manqué à ses obligations fiscales dès l'année 2010, des investigations auraient dû être menées également pour cette période. Contrairement à ce qu'elle soutient, l'absence d'ouverture formelle de l'enquête pour l'entier des périodes fiscales potentiellement soumises à une procédure de rappel d'impôt n'enlève en rien la pertinence vraisemblable des renseignements demandés pour des périodes antérieures. En effet, ces informations sont vraisemblablement pertinentes, à tout le moins pour déterminer si le contrôle doit être étendu aux autres périodes. Le fait que la vérification par l'autorité requérante, au jour du dépôt de la demande, ne concernerait que les périodes fiscales 2016 et 2017, ne transforme pas la requête couvrant une période de temps plus large en une « fishing expedition ».

7.2.4 Dans sa réplique du 11 septembre 2020, la recourante soutient encore que l'autorité fiscale française aurait dû mentionner textuellement que la société concernée faisait l'objet d'un contrôle en matière d'impôt sur le bénéfice et de TVA pour les années précédant 2016, ce qui est bien le cas, mais qui ne ressort pas directement de la demande. A défaut de cet élément, les informations requises ne seraient pas vraisemblablement pertinentes et s'apparenteraient à une pêche aux informations. La recourante s'appuie sur la demande d'assistance du 15 avril 2019 – en quelque sorte

parallèle – concernant C._____ et dans laquelle, il est expressément indiqué que ce dernier fait l'objet d'un tel contrôle.

La comparaison effectuée par la recourante avec ladite demande dirigée contre C._____ est infondée dans le cas d'espèce. Une demande d'assistance administrative a une portée propre de sorte que son interprétation doit se faire pour elle-même et non pas en lien avec d'autres demandes, même similaires ou qui porteraient sur des éléments connexes, comme le fait que C._____ serait associé/dirigeant de la recourante. Par conséquent, la recourante ne saurait tirer grief du fait que, dans le cas d'espèce, la demande ne mentionne pas textuellement qu'un contrôle est ouvert.

7.2.5 Ainsi les griefs de la recourante en lien avec la pertinence vraisemblable et l'interdiction de la pêche aux renseignements sont rejetés.

7.3 Dans un dernier grief la recourante est d'avis que l'autorité fiscale française aurait violé le principe de subsidiarité. Elle soutient notamment que si elle a, certes, mis un certain temps à répondre aux sollicitations de l'autorité, celle-ci ne l'aurait interrogée que sur les années 2016-2017, période pendant laquelle, aucune transaction n'aurait été effectuée. En outre, la recourante estime que l'accès aux documents douaniers, comptables et à ses locaux professionnels étaient suffisants pour vérifier les échanges avec la société B._____ SA. Par ailleurs, l'autorité requérante n'aurait jamais interrogé la recourante sur l'origine de propriété des biens et marchandises en provenance de B._____ SA ou ceux cédés par la recourante. L'inexistence de contrats entre la recourante et la société précitée découlerait du fait que les relations commerciales n'ont donné lieu qu'à des factures et documents douaniers. Elle soutient encore que la période 2013 à 2015 aurait déjà fait l'objet de vérification qui aurait abouti à des rectifications mineures. Enfin, elle est d'avis que l'autorité fiscale française n'a fourni aucune explication sur le souhait de réviser des décisions déjà rendues pour les périodes concernées.

7.4

7.4.1 Il sied d'emblée de rappeler qu'il n'est pas nécessaire que l'intégralité des moyens offerts par le droit interne soit épuisée pour qu'une requête d'assistance soit considérée comme admissible : selon le texte clair du ch. XI du Protocole additionnel, seules les sources habituelles de renseignements doivent être épuisées. Or, un moyen ne doit pas être considéré comme habituel lorsqu'il implique un effort excessif ou que les chances de

succès d'obtenir les renseignements sont faibles et ce, d'autant plus lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger (cf. consid. 6.5.2 *supra*).

L'autorité fiscale française a indiqué dans sa demande d'assistance du [...] 2018, que la recourante ainsi que ses associés/dirigeants utiliseraient des comptes bancaires non déclarés et qu'elle avait eu recours à toutes les moyens disponibles sur son propre territoire (cf. ch. 12 de la demande d'assistance du [...] 2018). En vertu du principe de bonne foi, il sied de se fier aux déclarations de l'autorité requérante. Le Tribunal constate que les informations requises concernent essentiellement les relations commerciales de la recourante avec la société B. _____ SA ayant son siège en Suisse. De ce fait, l'autorité requérante ne disposait pas d'autres moyens que celui de l'assistance administrative pour obtenir des renseignements qui lui étaient inconnus et non accessibles depuis la France, afin de contrôler les déclarations ou documents déjà fournis par la recourante, contribuable française. En outre, quand bien même l'autorité disposerait d'une partie ou la totalité des renseignements requis, l'assistance administrative n'en reste pas moins admissible dès lors qu'elle sert à des fins de contrôle ou de validation de ces renseignements (cf. consid. 6.5.3 *supra*).

En outre, la recourante indique que l'autorité française aurait présenté sa demande d'assistance administrative avant d'avoir consulté les documents douaniers idoines, sur lesquels elle avait pourtant un « droit de communication étendu ». Or, cet élément non plus ne permet pas de retenir une violation du principe de subsidiarité. En effet, les renseignements requis, comme déjà mentionnés, concernent une société en Suisse et la seule consultation de documents douaniers n'aurait pas permis de les obtenir. Pour le surplus, et comme soulevé par l'autorité inférieure, il ne lui revient pas de contrôler le déroulement d'une procédure interne de l'autorité fiscale française. Le grief est donc rejeté.

7.4.2 S'agissant des points à propos desquels une décision aurait déjà été rendue, le Tribunal retient ce qui suit. L'autorité requérante a expressément indiqué que les renseignements demandés étaient nécessaires à établir les montants des impôts éludés et qu'ainsi ces montants n'auraient pas encore fait l'objet d'une décision pour la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2017. Or, la recourante ne démontre aucunement – au-delà de ses allégués – que tel ne serait pas le cas. Il y a donc lieu, à la suite de l'autorité inférieure, de retenir que ces renseignements ont été requis sans violer le principe de subsidiarité. Ainsi ce grief est également rejeté.

7.5 Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale et tous les griefs invoqués par la recourante sont infondés. Dès lors, le recours doit être rejeté.

La recourante ne critique en l'espèce pas le respect du principe de spécialité (cf. consid. 6.4 ci-avant), de telle sorte qu'il n'y a pas lieu d'y revenir. Compte tenu cependant de la jurisprudence du Tribunal fédéral intervenue entre la décision finale de l'AFC et le présent arrêt, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de A. _____ SA dans le cadre d'une procédure fiscale conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

8.

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

Vu l'issue de la cause, il n'y a ainsi pas lieu d'allouer de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

9.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou 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.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure fixés à 5'000 francs (cinq mille francs) sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais du même montant déjà versée par la recourante.

3.

L'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 20 avril 2020 que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre de A._____ SA dans le cadre d'une procédure fiscale conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

4.

Il n'est pas alloué 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.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Rafi Feller

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 :