



## Arrêt du 9 août 2023

---

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Iris Widmer, Keita Mutombo, juges,  
Natacha Bossel, greffière.

---

Parties

A. \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Maître Antonia Mottironi et Maître David Bitton,  
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** En date du (...) 2019, le service français d'échange d'informations en matière fiscale (la Direction générale des finances publiques ; ci-après : la DGFIP, l'autorité requérante ou l'autorité fiscale française) a adressé une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande – référencée par la DGFIP sous le numéro de procédure (...) et par l'AFC sous le numéro de procédure (...) – est fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91).

**A.b** A l'appui de sa requête, l'autorité fiscale française a indiqué, en substance, procéder à l'examen de la situation fiscale de A. \_\_\_\_\_ au regard de l'impôt sur le revenu et sur le capital pour la période du (...) 2010 au (...) 2018. L'autorité requérante a expliqué que selon les informations en sa possession, A. \_\_\_\_\_ est titulaire du compte bancaire n° (...) auprès de B. \_\_\_\_\_ (ci-après : la banque) sur lequel sont notamment réalisés, depuis l'étranger, des virements bancaires. La DGFIP expose que le compte en question n'a fait l'objet d'aucune déclaration en dépit des obligations déclaratives qui incombaient à A. \_\_\_\_\_ en tant que résidente fiscale française. De surcroît, malgré une demande de l'autorité fiscale française, l'intéressée n'a fourni aucun renseignement relatif aux revenus générés par le compte susmentionné et relatif au montant des avoirs au 1<sup>er</sup> janvier sur la période visée. Cette dernière aurait en effet nié, dans le cadre de l'enquête fiscale pendante en France, disposer de comptes bancaires à l'étranger.

**A.c** Afin d'évaluer la situation fiscale de A. \_\_\_\_\_ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en France, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes en lien avec le compte bancaire n° (...) ouvert auprès de la banque et dont A. \_\_\_\_\_ serait titulaire :

(a) Veuillez communiquer :

1. Les états de fortune au (...) des années 2010 à 2018.  
Veuillez préciser les soldes d'ouverture et de clôture du compte pour la période concernée.
2. Les relevés sur la période du (...) 2010 au (...) 2018, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values).

Veillez indiquer le montant des impôts payés sur les intérêts durant cette période (s'il y en a eu).

3. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue.  
Veillez préciser l'identité de la (des) personne(s) ayant ouvert le compte, l'identité des différents titulaires du compte, ainsi que les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur le compte.
4. En cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.
  - (b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration.
  - (c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b).

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

**Réciprocité**

Je confirme que notre pays est à même de fournir des renseignements similaires.

**Epuisement des (res)sources internes**

Je confirme avoir épuisé toutes les sources habituelles de renseignements que j'aurais pu utiliser dans les circonstances pour obtenir les renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

**Confidentialité**

Je confirme que les renseignements reçus seront soumis aux dispositions en matière de confidentialité définies dans le texte juridique mentionné ci-dessus.

**Divulgarion de renseignements**

Je confirme que les informations reçues seront utilisées conformément aux bases légales ci-dessus.

**B.**

**B.a** Par ordonnance de production du 13 janvier 2020, l'AFC a demandé à la banque de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La banque a en outre été priée d'informer A. \_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.b** Par entretien téléphonique et courrier du 16 janvier 2020 (daté par erreur du 16 janvier 2019), la banque a informé l'autorité inférieure que A. \_\_\_\_\_ n'était ni titulaire, ni ayant droit économique du compte n° (...).

Elle a ajouté que A. \_\_\_\_\_ n'était pas titulaire et/ou ayant droit économique d'une relation bancaire en son sein, ni bénéficiaire d'un pouvoir sur une telle relation.

**B.c** Par courrier du 31 janvier 2020, l'AFC a répondu à la demande d'assistance administrative déposée par l'autorité fiscale française en informant cette dernière que d'après les informations obtenues de la détentrice des renseignements, A. \_\_\_\_\_ n'a détenu aucune relation bancaire auprès de la banque durant la période visée.

### **C.**

**C.a** En date du (...) 2020, l'autorité fiscale française a déposé une nouvelle demande d'assistance administrative datée du (...) 2020 à l'AFC, référenciée par la DGFIP sous le numéro de procédure (...) et par l'AFC sous le numéro de procédure (...). La requête, fondée sur l'art. 28 CDI CH-FR, concerne l'examen de la situation fiscale de A. \_\_\_\_\_ au regard de l'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2018 et de l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2010 à 2017. Malgré la réponse négative de l'AFC du 31 janvier 2020 à sa requête d'entraide du (...) 2019, la DGFIP indique en substance que, suite à l'enquête fiscale française toujours en cours, elle a pu obtenir un extrait de relevé bancaire du (...) 2017 (...) 2017, ouvert dans les livres de la banque (...), qui permet de confirmer les soupçons selon lesquels A. \_\_\_\_\_ détenait, durant la période visée, un compte en Suisse auprès de la banque. Il ressort en effet de l'analyse de ce relevé bancaire que A. \_\_\_\_\_ a bénéficié, en date du (...) 2017, d'une transaction de (...) francs sur un compte bancaire en Suisse dont elle est titulaire. Le numéro de compte – lequel correspond à celui identifié dans la première demande d'assistance administrative (à savoir le n° (...)) –, le BIC et la nature dudit versement apparaissent dans le relevé bancaire joint à la requête d'entraide. A cet égard, l'autorité requérante réitère sa demande du (...) 2019 en vue de connaître le montant des avoirs et des revenus non déclarés par A. \_\_\_\_\_ à l'administration fiscale française. Elle a en particulier sollicité les documents suivants en lien avec le compte bancaire n° (...) dont A. \_\_\_\_\_ serait titulaire auprès de la banque :

1/ [...]

- les documents d'ouverture de ce compte et confirmer l'identité du titulaire de ce compte.
- les relevés sur la période du (...) 2010 au (...) 2018, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values, succession, donation).
- les états de fortune au (...) des années 2010 à 2018.
- la copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue sur les années 2010 à 2018.

2/ Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires A. \_\_\_\_\_ serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant droit-économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels elle disposerait d'une procuration.

3/ Veuillez communiquer les éléments demandés au point 1/ pour les comptes visés au point 2/.

**C.b** En date du (...) 2020, l'autorité fiscale française a adressé une troisième demande d'assistance administrative à l'autorité inférieure, également référencée par la DGFIP sous le numéro de procédure ID (...) et par l'AFC sous le numéro de procédure (...). Cette demande, datée du (...) 2020 et fondée sur l'art. 28 CDI CH-FR, complète les deux premières requêtes déposées par la DGFIP en date des (...) 2019 et (...) 2020. Légèrement modifiée, cette nouvelle requête concerne, à l'instar des deux premières, A. \_\_\_\_\_ et vise le recouvrement de l'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2018 et de l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2010 à 2017. Par ailleurs, elle porte sur le même complexe de faits. La DGFIP indique chercher à clarifier la titularité du compte n° (...). Elle requiert à cet égard les renseignements complémentaires suivants en lien avec le compte bancaire susmentionné ouvert auprès de la banque :

- les documents d'ouverture de ce compte et l'identité du titulaire de ce compte ;
- les relevés sur la période du (...) 2010 au (...) 2018, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values, succession, donation) ;
- les états de fortune au (...) des années 2010 à 2018 ;
- la copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue sur les années 2010 à 2018.

**C.c** En outre, les demandes d'assistance administrative des (...) et (...) 2020 précisent toutes deux que :

- (a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ;
- (b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l'accord sur la base duquel elle est formulée ;
- (c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ;
- (d) elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées.

**C.d** Par ordonnance de production du 22 octobre 2020, l'AFC a demandé à la banque de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative du (...)

2020. La banque a en outre été priée d'informer A.\_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**C.e** Par entretien téléphonique et courrier du 26 octobre 2020, la banque a spontanément indiqué à l'AFC que la réponse qu'elle lui avait adressée en date du 16 janvier 2020 suite à la demande d'assistance administrative déposée par la DGFIP le (...) 2019 contenait des erreurs. En effet, la banque a expliqué avoir omis de préciser que durant la période sous contrôle, A.\_\_\_\_\_ était titulaire d'une relation de carte de crédit (...) émise le (...) 2018. A cet égard, elle a transmis à l'AFC les informations relatives à la carte bancaire susmentionnée. Pour le surplus, la banque a confirmé qu'il n'existait, durant la période visée, aucun compte ouvert sous la désignation numérique (...) en ses livres et dont A.\_\_\_\_\_ aurait été titulaire ou ayant droit économique.

**C.f** Suite à un entretien téléphonique du 30 octobre 2020 et par courriel du 2 novembre 2020, la banque a communiqué à l'AFC les numéros qui manquaient dans les documents transmis relatifs à la carte de crédit détenue par A.\_\_\_\_\_. En outre, la banque a indiqué à l'autorité inférieure ne pas avoir été en mesure de contacter la personne concernée.

**C.g** Par courrier du 2 novembre 2020, l'autorité inférieure a informé A.\_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et l'a invitée à désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**C.h** Par courrier du 13 novembre 2020 et procuration annexée, Maîtres Antonia Mottironi et David Bitton (ci-après : les mandataires) ont annoncé à l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts de la personne concernée, à savoir A.\_\_\_\_\_, et ont requis la consultation des pièces du dossier.

**C.i** Par courrier du 25 novembre 2020, l'AFC a mis à disposition des mandataires l'intégralité du dossier. Aussi, l'autorité inférieure leur a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française, accompagnées des documents utiles et les a informés du fait que leur mandante pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**C.j** Suite à une prolongation de délai, les mandataires ont transmis à l'AFC, par courrier du 17 décembre 2020, les observations de leur mandante en

s'opposant à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale française. A. \_\_\_\_\_ a en outre requis que lui soit transmis une version non caviardée de diverses annexes au dossier, le cas échéant, à ce que les raisons des différents caviardages lui soient exposées.

**C.k** Par échange de courriels du 28 janvier et 1<sup>er</sup> février 2021, en réponse à la demande de l'AFC, l'autorité fiscale française a maintenu son opposition générale à la divulgation d'informations relatives aux fonctionnaires en charge des demandes d'assistance administrative.

**D.**

Par décision finale du 18 février 2021, notifiée à A. \_\_\_\_\_ par l'intermédiaire de ses mandataires, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque. En outre, elle a transmis à A. \_\_\_\_\_ l'échange de courriels du 28 janvier et 1<sup>er</sup> février 2021.

**E.**

**E.a** Par acte du 22 mars 2021, A. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante), agissant par l'intermédiaire de ses mandataires, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 18 février 2021. Par ce recours, la recourante a conclu, sous suite de frais et dépens, principalement, à l'annulation de la décision 18 février 2021 et au refus de la demande d'assistance administrative de la DGFIP. Subsidiairement, la recourante a conclu à l'annulation de la décision querellée, au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour que cette dernière lui accorde un accès complet au dossier de la procédure, dont la demande de la DGFIP de veiller au caviardage des noms de ses agents. Plus subsidiairement, la recourante a conclu à ce que l'AFC produise les versions non caviardées des annexes (...) à sa lettre du 25 novembre 2020 ainsi que la demande de la DGFIP relative au caviardage des noms de ses agents. Cela fait, la recourante a conclu à ce qu'un délai pour se déterminer lui soit accordé et à ce que l'assistance administrative soit refusée à l'autorité fiscale française. En tout état de cause, la recourante a conclu au rejet de toute conclusion contraire de l'AFC.

**E.b** Dans sa réponse du 7 juin 2021, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**E.c** Par réplique du 21 juin 2021, la recourante a maintenu les conclusions déposées dans son mémoire du 22 mars 2021.

**E.d** Par courrier du 2 juillet 2021, l'autorité inférieure a renoncé à dupliquer.

**E.e** Par courriel du 18 octobre 2021, la DGFIP a une nouvelle fois fait suite au courriel de l'AFC du 28 janvier 2021, confirmant son opposition générale à la divulgation des noms des fonctionnaires en charge du dossier.

**F.**

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

## **Droit :**

**1.**

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

**1.2** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposées les (...) 2019, (...) et (...) 2020, les demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

**1.3** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

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

**1.5** Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

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

## **2.**

**2.1** La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA).

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

**2.3** En l'espèce, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue en raison du caviardage maintenu par l'AFC des données relatives aux fonctionnaires français apparaissant dans les demandes d'assistance administrative et leurs annexes. Le caviardage des noms des agents publics empêcherait la recourante de se déterminer sur l'éventuel caractère punissable du moyen par lequel l'autorité requérante a obtenu l'extrait bancaire joint à ses demandes des (...) et (...) 2020. La recourante soulève encore qu'en raison du dépôt de trois demandes subséquentes d'assistance administrative de la DGFIP la visant et du fait que seuls deux numéros de procédure ont été attribués par l'AFC, elle ne sait pas à quelle demande fait suite la présente procédure. A ce titre, la demande d'entraide ne serait pas identifiable et devrait être déclarée irrecevable. Enfin, la recourante estime que certains renseignements que l'AFC prévoit de transmettre à la DGFIP n'auraient pas été requis par cette dernière, à savoir des documents rattachés à un compte bancaire différent de celui qui ferait exclusivement l'objet de la demande d'assistance administrative (soit le compte (...)). Dès lors, la transmission envisagée des renseignements contenus dans l'annexe (...), serait contraire aux art. 28 al. 4 CDI CH-FR et 10 LAAF et échapperait ainsi à la condition de la pertinence vraisemblable.

**2.4** Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable ratione temporis à la demande d'assistance administrative et à la forme de celle-ci (consid. 3 infra). Il passera ensuite à l'examen du grief relatif à la violation du droit d'être entendu de la recourant, qui est de nature formelle (consid. 4 infra). Puis, le Tribunal exposera les conditions matérielles de l'assistance administrative (consid. 5 infra), avant de traiter les griefs relatifs à l'objet prétendument indéterminé de la procédure (consid. 6 infra) et à la violation alléguée du principe de pertinence vraisemblable (consid. 7 infra).

### **3.**

#### **3.1**

**3.1.1** L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions résultent de l'Avenant du 27 août 2009, en vigueur depuis le 4 novembre 2010 (RO 2010 5683).

L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (arrêt du TF 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [2C\_1087/2016 en lien avec la CDI CH-FR] ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1).

**3.1.2** En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2010 au (...) 2018, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables. Par ailleurs, les demandes de l'autorité requérante visent à appliquer la législation française relative aux impôts visés par la Convention, soit l'impôt sur le revenu et sur la fortune (art. 2 CDI CH-FR).

## **3.2**

**3.2.1** Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ; cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations).

**3.2.2** En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

**3.2.3** En l'espèce, les trois demandes d'assistance administrative déposées par la DGFIP les (...) 2019, (...) et le (...) 2020 mentionnent l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, la période visée par la demande, la description des renseignements demandés, le but fiscal poursuivi ainsi que l'identité de la détentrice d'informations. Elles contiennent ainsi l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI du Protocole additionnel.

## **4.**

### **4.1**

**4.1.1** L'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui 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 ; 141 V 557 consid. 3).

**4.1.2** 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 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). 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 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2). 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 réf. citées).

**4.1.3** 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 (art. 27 PA ; ATF 126 I 7 consid. 2b et 122 I 153 consid. 6a ainsi que les réf. 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 ; elle doit aussi communiquer à l'intéressé la teneur essentielle des documents secrets sur lesquels se fonde son prononcé (art. 28 PA ; ATF 115 la 293 consid. 5c ; également ATF 119 Ib 12 consid. 6b ; 112 la 97 consid. 5b ; arrêt du TF 5A\_492/2018 du 31 juillet 2018 consid. 4.1.1).

## 4.2

**4.2.1** Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, 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-232/2020 du 21 février 2022 consid. 5.5.1 ; A-7136/2017 du 1<sup>er</sup> mai 2019 consid. 3.3). 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 (art. 15 LAAF).

**4.2.2** 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-3072/2020 du 14 décembre 2021 consid. 1.5.6.2 ; A-1560/2018 du 8 août 2019 consid. 3.2.2).

**4.2.3** 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 (arrêt précité consid. 4.2.3). 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).

**4.2.4** L'application de l'art. 27 PA dépend fondamentalement d'une pesée d'intérêts que le juge doit opérer en fonction des circonstances du cas particulier (supra consid. 4.1.3 ; 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, le Tribunal fédéral 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 réf. citées).

**4.2.5** S'il n'existe en principe pas d'obligation découlant du droit international de garder secrètes les données du personnel de l'Etat requérant indiquées dans une demande d'assistance, il n'est cependant pas exclu que la pesée des intérêts en présence puisse aboutir à une solution contraire (arrêt du TAF A-232/2020 du 21 février 2022 consid. 5.5.4).

### **4.3**

**4.3.1** En l'espèce, dans un premier motif d'ordre formel, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue en raison du caviardage maintenu des annexes (...) du courrier de l'AFC du 25 novembre 2020. A ce propos, elle allègue que, malgré sa prise de position du 17 décembre 2020 par laquelle elle demandait à l'autorité inférieure que lesdites annexes lui soient transmises sans caviardage ou que la raison des caviardages lui soit exposée, ce n'est que dans la décision finale de l'AFC du 18 février 2021 qu'elle a eu connaissance de la cause de l'opposition de la DGFIP à la divulgation des informations relatives aux personnes ayant traité les différentes demandes d'assistance administrative en cause.

En outre, le fondement juridique sur lequel se fonde l'autorité requérante pour s'opposer à la divulgation des informations relatives aux fonctionnaires en charge des demandes, à savoir l'art. 26 par. 2 MC OCDE, viserait la protection des informations relatives aux personnes concernées par la procédure d'entraide et non la protection des informations des agents de l'Etat.

Enfin, la recourante estime que connaître l'identité des fonctionnaires qui ont travaillé sur son dossier lui permettrait d'établir si les documents produits par la DGFIP à l'appui de ses demandes d'entraide (annexes (...)) ont été obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse au sens de l'art. 7 let. c LAAF.

**4.3.2** La non-divulgation des données relatives aux fonctionnaires apparaissant sur les différents documents du dossier constitue une restriction

du droit à l'accès au dossier de la recourante. Il convient ainsi d'examiner si cette limitation respecte les conditions légales et la jurisprudence y relative.

**4.3.3** S'il n'existe en principe pas d'obligations découlant du droit international de garder secrètes les données du personnel de l'Etat requérant indiquées dans une demande (consid. 4.2.3 supra), il en va différemment dans le cas d'espèce. En effet, suite à la détermination du 17 décembre 2020 de la recourante, l'autorité inférieure a demandé à la DGFIP, par courriel du 28 janvier 2021, si elle maintenait son opposition générale à la divulgation des noms des fonctionnaires français apparaissant sur les divers documents au dossier. L'autorité requérante a alors réitéré son opposition et a précisé se fonder sur l'interprétation de l'art. 26 par. 2 du MC OCDE. En outre, par courriel du 18 octobre 2021 adressé à l'AFC, la DGFIP a encore spécifié que les informations relatives à l'identité des fonctionnaires font partie de celles couvertes par la confidentialité des échanges. Au demeurant, elle relève que la recourante avait dans tous les cas eu connaissance de la composition du service demandeur dans la mesure où ledit service l'a interrogée, lors de l'enquête interne, sur sa situation fiscale en France. Les agents étatiques dont les noms apparaissent dans les différentes annexes seraient en charge de la transmission des demandes d'assistance uniquement, raison pour laquelle la DGFIP estime que leur identité ne présente aucune utilité pour la recourante.

**4.3.4** Certes le par. 2 de l'art. 26 MC OCDE invoqué par l'autorité française comme fondement de son opposition à la non divulgation des noms de ses agents publics couvre les règles de confidentialité qui s'appliquent aux renseignements reçus dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (Commentaire modèle de convention OCDE art. 26 par. 2, par. 11 p. 538). Cet article est le siège du principe de spécialité, qui 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 (voir consid. 5.3 infra). Cela étant, l'on comprend aisément que l'autorité requérante souhaite maintenir le caviardage pour des raisons de confidentialité liées à la protection de ses agents publics. En outre, l'autorité requérante relève que les données caviardées ne sont d'aucune utilité pour la présente cause dans la mesure où les personnes en cause s'occupent uniquement de la transmission des requêtes d'entraide et que la recourante a eu connaissance, dans le cadre de l'enquête en France, des noms des fonctionnaires traitant son dossier en par-

ticulier. Les motifs invoqués par la France font clairement ressortir son souhait de garder secret les noms de ses agents, souhait qui plus est confirmé à deux reprises, par courriels des 1<sup>er</sup> février et 18 octobre 2021.

**4.3.5** Il en découle que les arguments exposés par la recourante (consid. 4.3.1 supra) ne convainquent pas. Le Tribunal considère que, compte tenu de l'intérêt public français à la conservation de l'anonymat de ses fonctionnaires, du principe de la confiance qui impose à la Suisse de se fier, en principe, aux indications fournies par l'Etat requérant (consid. 5.2 infra), de l'intérêt public de la Confédération à maintenir de bonnes relations internationales (consid. 4.2.4 supra) ainsi que du fait que ces intérêts seraient mis en péril par la divulgation de l'identité des agents étatiques français impliqués, l'AFC a de bon droit refusé l'accès aux documents non caviardés à la recourante. Contrairement à l'allégation de la recourante, le Tribunal ne voit pas dans quelle mesure la connaissance de l'identité des fonctionnaires français en cause permettrait d'établir si des actes punissables au regard du droit suisse auraient été commis par la DGFIP pour obtenir les documents sur lesquelles elle fonde ses demandes. La recourante se borne en effet à invoquer une éventuelle violation de l'art. 7 let. c LAAF, n'exposant aucun motif qui rendrait vraisemblable une telle violation. Or, les soupçons non étayés de la recourante ne permettent pas de démontrer un quelconque caractère punissable du moyen par lequel la France a obtenu les renseignements sur lesquels elle fonde ses demandes, ni à remettre en cause la présomption de bonne foi de la DGFIP. Le Tribunal rappelle que la recourante a eu, à l'exception des caviardages des données en lien avec les fonctionnaires français, accès à l'intégralité des pièces du dossier de l'autorité inférieure ainsi qu'à leur teneur essentielle.

**4.4** Au vu des considérants qui précèdent, le Tribunal ne constate aucune violation du droit d'être entendue de la recourante par l'autorité inférieure.

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** 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 (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3, non publié à l'ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit Administratif et de droit Fiscal [RDAF] 2017 II 336, 363). La condition

de la vraisemblable pertinence – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). Une demande d'assistance administrative peut par ailleurs servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5 ; 143 II 185 consid. 4.2).

**5.1.2** 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 (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1). Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; le rôle de l'Etat requis est assez restreint et se borne à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'Etat de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2 ; 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine). L'Etat requis ne peut ainsi avoir pour rôle d'examiner, au-delà du contrôle de la plausibilité, le bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus (ATF 144 II 206 consid. 4.3). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2).

## **5.2**

**5.2.1** Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions

(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 de contradictions manifestes (ATF 143 II 224 consid. 6.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

**5.2.2** 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 (ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 218 consid. 3.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3), à moins qu'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 (ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4).

**5.3** 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 ; ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; 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 (ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). 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 (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

**5.4** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans

sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1; arrêts du TF 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5; 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6). Ce principe 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 (arrêt du TAF A-2667/2020 du 12 février 2021 consid. 6.5.1 et les réf. citées).

## **6.**

**6.1** Dans un second grief, la recourante se plaint du fait qu'en raison de manquements de l'AFC, elle ne saurait pas à quelle demande d'assistance administrative la présente procédure correspond. Elle explique en effet que la DGFIP a déposé trois requêtes d'entraide distinctes, mais que seuls deux numéros de procédure ont été enregistrés par l'autorité inférieure. A cet égard, la recourante relève en substance que la demande d'assistance administrative du (...) 2020 – qui n'a fait l'objet d'aucun accusé de réception de la part de l'AFC – n'est pas identifiable dès lors qu'aucun numéro de procédure ne lui a été attribué. De surcroît, l'autorité fiscale française ne ferait aucune mention des demandes déposées en date des (...) 2019 et (...) 2020 dans sa requête du (...) 2020. Dans ces circonstances, les procédures d'entraide n'étaient pas distinguables les unes des autres. L'AFC aurait ainsi retenu à tort, de manière arbitraire, que la procédure pendante répondrait à la dernière requête de la DGFIP.

**6.2** A titre préliminaire, le Tribunal rappelle que l'autorité inférieure a répondu à la demande d'assistance administrative du (...) 2019 déposée par l'autorité fiscale française par courrier du (...) 2020. Sur la base des renseignements obtenus de la part de la détentrice des renseignements, l'AFC a informé la DGFIP qu'elle ne pouvait pas donner une suite favorable aux questions soulevées dans sa demande. Dans son courrier, l'autorité inférieure a en effet expliqué que la recourante n'avait pas entretenu de relation bancaire au sein de la banque durant la période sous contrôle. Dans une nouvelle demande d'assistance administrative déposée le (...) 2020, l'autorité fiscale française a toutefois relevé que malgré la réponse négative de l'AFC à sa requête du (...) 2019, elle a pu obtenir, lors du contrôle de la situation fiscale de la recourante toujours pendant en France, des

documents qui confirment que cette dernière était titulaire d'un compte auprès de la banque durant la période concernée. A cet égard, elle a réitéré sa demande visant à connaître le montant des avoirs et des revenus non déclarés par la recourante en France en lien avec le/les compte/s qu'elle détient auprès de la banque. La requête du (...) 2020 s'inscrit ainsi clairement dans la continuation de celle du (...) 2019, étant précisé qu'il existe une seule procédure de contrôle fiscal de la recourante en France. Le Tribunal note en effet que les deux demandes susmentionnées concernent la même personne, à savoir la recourante, la même période fiscale, à savoir les années 2010 à 2018 et le même compte bancaire ((...)). L'état de fait décrit dans les requêtes est également identique, à l'exception de la mention, dans la seconde demande, de la procédure ayant trait à la première requête et des informations supplémentaires recueillies depuis lors dans le cadre de l'enquête toujours pendante en France. Au vu de nouveaux éléments apportés à l'enquête, la DGFIP termine par indiquer expressément réitérer « sa demande visant à connaître le montant des avoirs et des revenus non déclarés à l'administration fiscale française ».

Quant à la demande d'assistance administrative du (...) 2020, il sied de relever qu'elle a été déposée à seulement un mois d'intervalle de celle du (...) 2020 et que toutes les deux portent le même numéro de référence française (...). La requête du (...) 2020 vise à nouveau la recourante, le même compte bancaire, la même période, le même but fiscal et le même détenteur des renseignements que les deux premières demandes. En outre, l'avis de débit joint aux demandes des (...) et (...) 2020 est identique. Enfin, la dernière demande d'assistance administrative mentionne, à l'instar de celle du (...) 2020, la requête d'entraide du (...) 2019 et les informations collectées en France par la suite. La différence entre les deux dernières requêtes tient dans quelques modifications accessoires de contenu et dans le fait que les questions 3 et 4 apparaissent uniquement dans la requête du (...) 2020. Cependant, l'autorité fiscale française n'a pas indiqué remplacer la demande du (...) 2020 par celle du (...) 2020. Au contraire, étant référencées par le même numéro, l'état de fait et le but fiscal restent inchangés.

**6.3** Dans ces conditions, il doit être retenu que les trois requêtes d'entraide, qui concernent la recourante, s'inscrivent dans une seule et même procédure de contrôle fiscal en France, de sorte que l'AFC était légitimée à les traiter dans la même procédure. Il sied à cet égard de relever qu'en matière d'assistance administrative, la règle est en effet que l'Etat requérant peut renouveler ses demandes, de sorte que l'envoi d'une réponse négative dans une certaine demande, comme c'est le cas en l'espèce, n'est pas

définitif. Un Etat requérant peut compléter ou renouveler une demande sur la base de faits nouveaux ou d'une situation juridique nouvelle, voire de demander de nouvelles mesures sur la base de même faits ou encore d'inviter l'Etat requis à statuer sur des points laissés en suspens dans la première procédure (ATF 139 II 404 consid. 2.1). Dans ces circonstances, le Tribunal considère que la demande du (...) 2019 a été complétée par l'autorité fiscale française les (...) et (...) 2020 et a ainsi été « réactivée ». Le Tribunal rappelle encore que c'est la banque qui, suite à l'ordonnance de production du 22 octobre 2020 (Faits, C.e supra), est spontanément revenu sur les informations qu'elle avait fournies dans la cadre de la demande d'assistance du (...) 2019 et les a corrigées. Enfin, il sied de relever que la procédure devant l'AFC s'est déroulée conformément au droit et qu'il ne revient pas au Tribunal de juger la manière dont l'autorité inférieure accuse réception des demandes étrangères.

**6.4** Pour le surplus, le Tribunal attire l'attention de l'AFC sur le fait que, contrairement à ce qu'elle prétend, il ne peut pas être retenu que la présente procédure d'assistance administrative répond à la dernière requête uniquement. En effet, la procédure d'entraide s'inscrit dans le cadre général du contrôle fiscal de la recourante et les renseignements dont la transmission est prévue répondent également en partie aux questions des requêtes françaises des (...) 2019 et (...) 2020.

**6.5** Il découle des considérants qui précèdent que le reproche de la recourante selon lequel l'AFC n'a pas accusé réception de la demande d'assistance administrative du (...) 2020 tombe à faux. La décision querellée ne peut dès lors être considérée comme arbitraire ; le grief de la recourante à cet égard est partant rejeté.

## **7.**

**7.1** Dans un dernier grief, la recourante prétend que certains des documents que l'AFC prévoit de transmettre à l'autorité fiscale française n'auraient pas été requis par cette dernière. Elle expose que la carte de crédit n° (...), rattachée au compte bancaire n° (...), et la documentation bancaire y relative – dont la transmission est précisément envisagée par l'autorité inférieure – n'est pas lié au compte n° (...) exclusivement visé par la demande d'entraide. La recourante en conclut que le comportement de l'AFC est contraire aux art. 28 al. 4 CDI CH-FR et 10 LAAF.

**7.2** Déterminer quels renseignements sont ou non demandés est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette

interprétation doit être faite à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des informations. Autrement dit, il incombe à l'Etat requis d'interpréter les demandes de bonne foi (cf. supra consid. 5.2 ss). En outre, l'autorité requérante est présumée être de bonne foi – ce qui n'est au demeurant pas contesté par la recourante – de sorte qu'il sied de se fier au contenu des demandes d'assistance administrative en cause. A la lecture de celles-ci, on retient qu'elles visent toutes à déterminer le montant des avoirs et des revenus non déclarés par la recourante au fisc français pendant la période du (...) 2010 au (...) 2018. Dans ce cadre, l'autorité fiscale française a requis, dans les demandes du (...) 2019 et (...) 2020, que lui soient transmises, outre des renseignements en lien avec le compte bancaire n° (...), « les références des autres comptes bancaires dont [A. \_\_\_\_\_ ; le contribuable] serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant droit-économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels [elle ; il] disposerait d'une procuration » (demande d'assistance administrative du (...) 2020 ch. 12, question 2 ; demande d'assistance administrative (...) 2019 ch. 12, question b). En réponse à cette question, la banque a informé l'AFC que la recourante était titulaire d'une carte de crédit (...) portant le numéro (...) émise le (...) 2018, rectifiant ainsi la réponse qu'elle avait présentée à l'AFC le 16 janvier 2019 dans le cadre de la demande d'assistance administrative (...).

**7.3** Au vu des éléments qui précèdent, il ne fait aucun doute de la pertinence vraisemblable des renseignements relatifs à la carte de crédit dont la recourante est titulaire. D'une part les informations en lien avec les autres comptes dont la recourante était directement ou indirectement titulaire ont été expressément requises, et d'autre part, elles s'inscrivent parfaitement dans le but fiscal recherché par la DGFIP. Dans ces circonstances, les renseignements au sujet de la carte de crédit dont la recourante est titulaire sont de nature à influencer son imposition fiscale en France et s'avèrent dès lors vraisemblablement pertinents pour déterminer la situation fiscale de cette dernière. Il en découle que le grief de la recourante quant à la violation du principe de pertinence vraisemblable est rejeté.

## **8.**

Enfin, le Tribunal ne voit pas de motifs – et la recourante n'en soulève aucun – qui permettraient de remettre en doute le respect des principes de bonne foi, de spécialité et de subsidiarité (consid. 5.2, 5.3 et 5.4 supra), l'autorité requérante s'étant expressément engagée, dans ses demandes d'assistance administrative, à utiliser les renseignements conformément

au principe de spécialité et ayant indiqué qu'elle avait épuisé toutes les sources possibles pour obtenir ces informations sans y aboutir.

**9.**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

**10.**

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

**11.**

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

**12.**

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

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

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Natacha Bossel

**Indication des voies de droit :**

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

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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