



## **Arrêt du 15 septembre 2021**

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Emilia Antonioni Luftensteiner, Keita Mutombo, juges,  
Raphaël Bagnoud, greffier.

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_ **SA**,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
les deux représentés par  
Maître Olivier Wehrli,  
recourants,

contre

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

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR) ; décision de l'AFC  
du 7 octobre 2020.

**Faits :****A.**

**A.a** Le 11 mai 2016, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : la DGFIP, l'autorité requérante ou l'autorité française) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Dite demande était 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 (ci-après : CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91) ainsi que sur l'Accord du 25 juin 2014 modifiant le protocole additionnel à la Convention entre la Suisse et la France du 9 septembre 1966 modifiée, 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 (ci-après : l'Accord 2014 ; RO 2016 1195).

**A.b** Dans sa requête, la DGFIP indiqua qu'une enquête diligentée par le parquet de Bochum et des visites domiciliaires effectuées dans les succursales allemandes de la banque UBS en mai 2012 et juillet 2013 avaient abouti à la saisie de données concernant des contribuables français liés à des comptes ouverts auprès de la banque UBS (Switzerland) AG (ci-après : UBS). L'autorité française précisa avoir demandé par courrier du 20 avril 2015 à l'administration fiscale allemande de lui fournir ces informations sur la base de la Directive n° 2011/16/UE. En date du 3 juillet 2015, l'administration fiscale allemande lui aurait transmis les documents suivants :

- une liste « A » contenant 1'130 comptes bancaires avec identification précise des contribuables ayant tous un code « domizil » français ;
- une liste « B » relative à l'année 2006 et une liste « C » relative à l'année 2008, recensant toutes les deux les références de comptes bancaires liés à des personnes inscrites sous un code « domizil » français. Ces deux listes représentaient au total plus de 45'161 numéros de comptes différents.

L'autorité requérante indiqua que, pour la liste A, les recherches effectuées par l'administration fiscale française avaient permis de démontrer qu'il s'agissait, pour la quasi-totalité (97%), de résidents fiscaux français. De surcroît, une première série de contrôles engagés sur cette liste, concernant un tiers des comptes y figurant, avait permis de démontrer la

fiabilité de cette liste ainsi que l'existence d'une fraude. S'agissant des comptes bancaires anonymes (listes B et C), l'autorité française indiqua avoir comparé ces listes avec : i) les données (numéros de comptes) reçues de l'administration fiscale suisse dans le cadre de l'accord bilatéral entre l'Union européenne et la Suisse concernant la fiscalité de l'épargne ; ii) les numéros de comptes des contribuables ayant régularisé leur situation auprès de l'administration fiscale française et ; iii) les informations d'ores et déjà obtenues dans le cadre de l'assistance administrative avec la Suisse. Elle ajouta que les traitements effectués avaient permis d'identifier 4'782 numéros de comptes figurant sur les listes B et C, effectivement liés à des résidents fiscaux français.

L'autorité française spécifia qu'au vu du contexte précité, il existait une probabilité renforcée qu'une partie des comptes non identifiés dans les listes B et C (soit précisément 40'379 comptes bancaires) n'ait pas été déclarée par les contribuables français présumés. La DGFIP indiqua que l'identification des personnes liées aux comptes bancaires non identifiés dans les listes B et C était indispensable afin qu'elle puisse vérifier si les contribuables français présumés avaient satisfait à leurs obligations fiscales.

**A.c** Sur la base des faits précités, l'autorité française adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur les années 2010 à 2014 pour l'impôt sur le revenu et sur les années 2010 à 2015 pour l'impôt de solidarité sur la fortune [le texte ci-dessous correspond à la retranscription du ch. 6, p. 4 de la requête du 11 mai 2016] :

*Veillez indiquer, pour chaque compte listé en annexe :*

- a) *Les noms/prénoms, dates de naissance et adresse la plus actuelle disponible dans la documentation bancaire de*
- i) *son/ses titulaire(s),*
  - ii) *son/ses ayant(s) droit économique(s) selon le formulaire A,*
  - iii) *toute autre personne venant aux droits et obligations de ces deux derniers.*
- b) *Les soldes au 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012, 01/01/2013, 01/01/2014 et 01/01/2015.*

**B.**

**B.a** Par ordonnance du 10 juin 2016, l'AFC requit la banque UBS de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

**B.b** L'AFC informa également les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et des éléments essentiels de la demande par publication dans la Feuille fédérale du \*\*\*.

**C.**

La banque UBS transmet les informations demandées à l'autorité inférieure en procédant à des livraisons partielles au cours de la période du 24 juin 2016 au 28 juillet 2017.

**D.**

A la suite d'une rencontre du 22 juin 2017 entre l'autorité française et l'autorité compétente suisse – initiée par un courrier du 23 août 2016 de la banque UBS informant l'AFC qu'il existait de sérieuses craintes que l'autorité requérante ne respecte pas le principe de spécialité – l'autorité inférieure exigea de l'autorité française l'assurance que les informations transmises ne seraient communiquées qu'aux personnes et autorités mentionnées à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et ne seraient utilisées qu'aux fins qui y sont énumérées. L'AFC reçut ces assurances dans le cadre d'un échange de lettres daté du 11 juillet 2017 (solution amiable) ainsi que par courrier de la DGFIP daté du même jour (cf. ATF 146 II 150, let. B.c ; arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : 2C\_320/2021 du 30 avril 2021], ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. E ; décision finale de l'AFC, p. 27s.).

**E.**

**E.a** En date du 9 février 2018, l'AFC rendit huit décisions finales à l'encontre de certaines personnes concernées – parmi lesquelles figurait la banque UBS dont la qualité de partie avait été reconnue dans l'arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 – par lesquelles elle accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

**E.b** Le 9 mars 2018, la banque UBS déféra les décisions finales précitées auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la

Cour de céans) en concluant à leur annulation ainsi qu'à celle de l'ordonnance de production qui lui avait été adressée en date du \*\*\* (cf. consid. B.a ci-avant). Dans son arrêt A-1488/2018 du 30 juillet 2018, le TAF admit ces recours dans la mesure de leur recevabilité et annula les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018 ainsi que l'ordonnance de production.

**E.c** L'AFC forma le 10 août 2018 un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du TAF A-1488/2018 du 30 juillet 2018. Dans son arrêt 2C\_653/2018 du 26 juillet 2019 publié aux ATF 146 II 150, la Haute Cour admit le recours déposé par l'AFC et annula l'arrêt du TAF précité, confirmant ainsi la validité de l'ordonnance de production et les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018.

## **F.**

**F.a** A la suite de l'ATF 146 II 150, l'AFC reprit le traitement des procédures concernées par la demande de la DGFIP du 11 mai 2016 qui avaient été suspendues jusqu'à droit connu sur la position du Tribunal fédéral. Pour ce faire, l'autorité inférieure envoya un courrier d'information aux personnes ayant indiqué une adresse actuelle en Suisse ou un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications dans lequel elle leur communiqua les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à l'autorité française et leur impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

**F.b** Par courrier du 24 août 2020, A.\_\_\_\_\_ SA transmit à l'autorité inférieure ses observations.

**F.c** Par décision finale du 7 octobre 2020 notifiée à A.\_\_\_\_\_ SA en tant que personne concernée, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

## **G.**

**G.a** Par acte du 9 novembre 2020, A.\_\_\_\_\_ SA (ci-après : la recourante 1 ou les recourants) et B.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 2 ou les recourants) ont déposé un recours commun par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 7 octobre 2020. Ils ont conclu préalablement à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de produire d'interpeller la DGFIP sur l'état actuel et les résultats des enquêtes menées relatives aux listes « A », « B » et « C », et à ce qu'il soit ordonné à l'AFC toujours de produire l'intégralité du dossier, notamment toute pièce en connexité avec les procédures pénales liées à la présente procédure et les pièces relatives

aux déclarations des autorités fiscales allemandes et du parquet de Bochum.

Principalement, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision de l'AFC du 7 octobre 2020, à ce que la demande du 11 mai 2016 soit déclarée irrecevable ainsi qu'au rejet de ladite demande.

**G.b** Par courrier du 22 mars 2021, l'AFC a indiqué renoncer à déposer une réponse.

**G.c** Par courrier du 19 avril 2021, les recourants ont écrit à la Cour pour connaître la composition du collège de juges appelé à juger. Par courrier du 21 avril 2021, sous la signature de la Présidente de la Chambre, il leur a été répondu que le collège n'était pas encore déterminé et que l'instruction de la cause était faite, compte tenu de la nature et du nombre de procédures, par la Présidente de Chambre. Par courrier du 29 avril 2021, sous la plume de leur conseil, les recourants ont requis la récusation de la Présidente de chambre, estimant que la dernière correspondance de la Cour donnait « une impression de parti pris défavorable ». Par courrier du 11 mai 2021, sous la signature du Président soussigné du collège, les recourants ont été informés de la composition exacte du collège appelé à juger. Par courrier daté du 25 mai 2021, les recourants ont derechef requis la récusation de la greffière X.\_\_\_\_\_ dans la mesure où elle a participé à la procédure auparavant. Par ordonnance du 9 juin 2021, les parties ont été informées que le greffier Raphaël Bagnoud remplacerait la greffière X.\_\_\_\_\_.

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 (cf. 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]).

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). Déposée le 11 mai 2016, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

**1.2** Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). La recourante 1 dispose en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

**1.3** La qualité de partie à la procédure du recourant 2 est litigieuse en l'espèce, dès lors qu'une décision finale distincte le concernant a été publiée dans la Feuille fédérale et serait entrée en force ; ainsi ses droits et obligations ne seraient pas touchés par la décision attaquée. L'autorité inférieure conclut d'ailleurs à l'irrecevabilité du recours pour ce motif.

**1.3.1** Il sied, en premier lieu, de déterminer si le recourant 2 a été valablement informé de l'ouverture d'une procédure administrative à son encontre et, le cas échéant, si la décision publiée dans la Feuille fédérale produit des effets à son égard.

**1.3.1.1** D'une manière générale, ont qualité de parties en procédure administrative les personnes dont les droits ou les obligations pourraient être touchés par la décision à prendre, ainsi que les autres personnes, organisations ou autorités qui disposent d'un moyen de droit contre cette décision (art. 6 PA). Ainsi, la qualité de partie est conférée à ceux qui sont susceptibles d'être touchés plus que quiconque dans un intérêt juridique ou de fait, digne de protection, par la décision en cause (cf. ATF 143 II 506 consid. 5, 139 II 504 consid. 3.3 et 139 II 279 consid. 2.2 ; ATAF 2010/12 consid. 2.2 ; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2<sup>e</sup> éd., 2018, n° 1490 ; ETIENNE POLTIER, Les actes attaquables et la légitimation à recourir en matière de droit public, in : Bohnet/Tappy (éd.), Dix ans de Loi sur le Tribunal fédéral, 2017, p.123). Un tiers peut par exemple avoir un intérêt juridique lorsqu'un droit constitutionnel ou conféré par la loi pourrait être atteint par la décision (cf. ATF 123 II 376 consid. 2 ; arrêts du TAF A-8297/2015 du 25 août 2016 consid. 2.1, A-5781/2011 du 7 juin 2013 consid. 4.2.2 ; TANQUEREL, op. cit., n° 1488).

**1.3.1.2** Il en va de même dans la procédure d'assistance fiscale internationale puisque, selon l'art. 19 al. 2 LAAF, ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA.

**1.3.1.3** Pour informer une personne habilitée à recourir domiciliée à l'étranger de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative la concernant, l'art. 14 al. 3 LAAF prévoit que l'AFC doit inviter le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Si l'autorité compétente ne procède pas à une notification adéquate au sens de cette disposition, elle commet une violation du droit d'être entendu (cf. ATF 145 II 119 consid. 4.2). Ce principe impose également à l'autorité de rendre les personnes concernées attentives aux conséquences juridiques attachées au défaut de désignation d'un représentant en Suisse.

**1.3.1.4** En l'absence de communication par le biais du détenteur de renseignements au sens de l'art. 14 al. 3 LAAF – soit parce qu'il n'est pas en mesure de le faire, soit parce qu'il s'y refuse – il appartient à l'autorité de garantir d'une autre manière le droit d'être entendu des personnes concernées, en faisant usage d'un autre mode de notification prévu à l'art. 14 al. 4 et 5 LAAF (cf. ATF 145 II 119 consid. 7). L'art. 14 al. 5 LAAF s'applique lorsqu'une personne habilitée à recourir ne peut être contactée directement. En ce sens, ce mode de notification est subsidiaire à l'information directe prévue à l'al. 4 de l'art. 14 LAAF (cf. ATF 145 II 119 consid. 7.2).

**1.3.1.5** La notification directe selon l'art. 14 al. 4 LAAF implique qu'une notification par voie postale dans le pays concerné soit admissible ou que l'Etat requérant y consente expressément (cf. let. a et b). Cette disposition s'explique par le fait que la notification d'un acte officiel dans un Etat étranger sans son accord porte atteinte à la souveraineté de ce dernier (cf. ATF 142 III 355 consid. 3.3.3). Il faut donc connaître l'Etat de domicile ou du siège de la personne habilitée à recourir, afin de déterminer s'il existe une convention internationale permettant à la Suisse une notification directe ; quant au consentement exprès de l'Etat requérant, il n'a d'intérêt que si la personne est domiciliée ou a son siège sur le territoire (cf. CHARLOTTE SCHODER, StAhiG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, n° ad art. 14 LAAF ; DIANA OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte der internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2015, p. 386).

**1.3.1.6** L'art. 14 al. 5 LAAF prévoit pour sa part deux modes de notification possibles, à savoir la notification par le biais de l'autorité requérante ou par la publication dans la Feuille fédérale. Le texte de la loi laisse le choix entre l'un ou l'autre mode de notification à l'appréciation de l'autorité compétente, sans instituer de subsidiarité (cf. ATF 145 II 119 consid. 7.2.2). La notification par voie de la Feuille fédérale, lorsqu'elle est conforme à la loi, entraîne la fiction que les personnes visées par la notification ont eu connaissance de cette dernière (cf. arrêts du TAF A-5540/2013 du 6 janvier 2014 consid. 2.3, A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 2.2.2).

**1.3.1.7** En l'espèce, l'autorité inférieure, dans son ordonnance de production, a prié la banque UBS d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et des éléments essentiels de la demande. Elle a également informé les personnes concernées de l'ouverture de la procédure par publication dans la Feuille fédérale. L'autorité inférieure a donc employé les modes de communications prévus à l'art. 14 al. 3 et 5 LAAF pour informer le recourant 2 de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative à son égard. Ce faisant, elle s'est épargnée le risque que la banque n'informe pas le recourant 2, conformément à l'ordonnance précitée.

Dans les deux cas, l'autorité inférieure a clairement demandé aux personnes concernées de lui communiquer leur adresse en Suisse ou de désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications dans un délai de 20 jours, s'ils souhaitaient prendre part à la procédure. Elle les a également rendus attentifs au fait qu'à défaut d'une telle communication, une décision finale leur serait notifiée par voie édictale.

Il ne peut être reproché à l'autorité inférieure de n'avoir pas essayé de contacter directement le recourant 2 au sens de l'art. 14 al. 4 LAAF. D'une part, il n'existait pas, pour la période d'imposition concernée, de convention bilatérale ou multilatérale entre la Suisse et la France autorisant l'autorité inférieure à informer individuellement la personne habilitée à recourir domiciliée en France au sens de la let. a. D'autre part, la demande d'assistance administrative portait sur des personnes dont les noms n'étaient alors pas connus. Au moment de la communication, il n'était donc pas possible d'obtenir le consentement exprès de la DGFIP pour effectuer une notification directe sur le territoire français au sens de la let. b, ni d'effectuer une notification par le biais de l'autorité requérante en vertu de l'art. 14 al. 5 LAAF.

Il découle de ce qui précède que le recourant 2 a été valablement informé de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative le concernant. N'ayant pas désigné de mandataire en Suisse dans le délai fixé, il n'a pas manifesté sa volonté de prendre part à la procédure.

### **1.3.2**

**1.3.2.1** Lorsqu'une personne concernée ou habilitée à recourir est domiciliée à l'étranger et n'a pas désigné de mandataire en Suisse ou de représentant autorisé à recevoir des notifications en Suisse, la LAAF prévoit qu'elle peut être informée directement, dans la mesure où la notification par voie postale de documents à destination du pays concerné est admise (art. 17 al. 3 1<sup>e</sup> phr. LAAF). A cet égard, il est renvoyé aux considérants relatifs à l'art 14 al. 4 LAAF (cf. consid. 1.3.1.5 ci-avant).

**1.3.2.2** Dans le cas où une notification directe à la personne concernée n'est pas possible, la décision est publiée dans la Feuille fédérale (art. 17 al. 3 LAAF ; cf. arrêts du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2 [arrêt confirmé par le TF par arrêts 2C\_664/2015 et 2C\_241/2016 du 7 avril 2017]), A-5540/2013 du 6 janvier 2014 consid. 2.1.5). La publication par voie édictale constitue une fiction de la notification individuelle. La prise de connaissance effective de la décision n'est pas nécessaire. La publication déclenche les mêmes effets juridiques que la notification au sens des art. 34 ss PA. En particulier, le délai de recours commence à courir avec la publication (cf. FELIX UHLMANN/ALEXANDRA SCHILLING-SCHWANK, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], VwVG-Praxiskommentar – Verwaltungsverfahrensgesetz, 2<sup>e</sup> éd., 2016, n° 6 ad art. 36 PA).

**1.3.2.3** En l'espèce, le recourant 2 s'est vu notifier valablement la décision publiée dans la Feuille fédérale, dans la mesure où il n'a pas désigné de mandataire en Suisse et ne pouvait être informé directement de la décision au sens de l'art. 17 al. 3 1<sup>e</sup> phr. LAAF. Ladite décision remplissait également les exigences de contenu mentionnées ci-avant. Faute de recours dans les délais, la décision est entrée en force.

**1.3.3** Encore faut-il déterminer si la décision de l'autorité inférieure du 9 octobre 2020 constitue une (nouvelle) décision à l'égard du recourant 2, contre laquelle une voie de droit serait ouverte.

**1.3.3.1** Selon l'art. 5 al. 1 PA, sont considérées comme des décisions les mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce, fondées sur le droit public fédéral et ayant pour objet de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations (let. a), de constater l'existence, l'inexistence

ou l'étendue de droits ou d'obligations (let. b), ou de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations (let. c) (cf. également PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3<sup>e</sup> ed., 2011, ch. 2.2.8.1).

**1.3.3.2** La décision est un acte juridique. Elle a pour objet de régler une situation juridique, c'est-à-dire de déterminer les droits et obligations de sujets de droit en tant que tels ; en ce sens, elle crée, supprime, modifie ou constate des droits et obligations. Elle s'oppose ainsi aux actes matériels, qui peuvent avoir des effets juridiques mais dont ce n'est pas l'objet (cf. MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.1.2.1). Dès lors, un renseignement fourni par l'administration ne constitue pas une décision. La décision se distingue également des actes internes ou d'organisation, qui visent des situations à l'intérieur de l'administration et s'adressent à des destinataires qui ont qualité d'organes, d'agents ou d'auxiliaires ou de services chargés de gérer une tâche publique sans autonomie. De tels actes n'ont pas pour objet de régler la situation juridique d'un sujet de droit en tant que tel; ils ont pour destinataire l'administration elle-même dans l'exercice de ses tâches (cf. MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.8.2).

**1.3.3.3** Lorsqu'il s'agit de qualifier un acte de décision, il importe peu que celle-ci soit désignée comme telle ou qu'elle en remplisse les conditions formelles, ainsi que fixées par la loi (cf. ATF 133 II 450 consid. 2.1 ; arrêts du TAF arrêts du TAF A-6219/2020 du 31 mai 2021 consid. 3, C-1740/2012 du 19 juin 2017 consid. 3.2). Est bien plutôt déterminant le fait qu'elle revête les caractéristiques structurelles d'une décision, ceci indépendamment de la volonté de l'autorité ou de celle de l'administré (cf. ATF 131 V 483 consid. 2.3 ; ATF 108 V 232, consid. 2b [octroi d'une prestation en matière d'invalidité ; la forme écrite suffit car l'autorité qui rend la décision est reconnaissable] ; ATAF 2009/43 consid. 1.1.4 ; arrêts du TAF A-6219/2020 du 31 mai 2021 consid. 3, C-1740/2012 du 19 juin 2017 consid. 3.2). Une décision attaquable se présente également lorsque l'instance inférieure refuse d'entrer en matière sur une demande, au motif que les conditions déterminantes sur le plan de la recevabilité ne seraient pas remplies (cf. arrêts du TAF C-4186/2011 du 22 novembre 2012 consid. 3.1.2, A-8595/2007 du 21 avril 2008 consid. 2 et A-2723/2007 du 30 janvier 2008 consid. 1.1 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3<sup>e</sup> éd., 2013, p. 445).

**1.3.3.4** En l'espèce, il faut relever que le *rubrum* de la décision du 9 octobre 2020 mentionne seulement la recourante 1 et pas le recourant 2. Pour ce

motif déjà, il apparaît douteux que le recourant 2 puisse justifier d'une qualité de partie dans la présente procédure. D'autre part, si certes le ch. 1 du dispositif de la décision précitée fait référence à l'octroi de l'assistance concernant les deux recourants, c'est bien parce que le recourant 2 est l'ayant droit économique du compte bancaire visé par la demande. Pour autant, cette mention ne le rend pas partie à la procédure. En effet, cette décision ne modifie pas la situation juridique du recourant 2 dans la mesure où les obligations qu'elle contient figurent déjà dans la décision rendue plus tôt par voie édictale qui le lie et contre laquelle il n'a pas recouru. A son égard, la décision du 9 octobre 2020 doit ainsi être comprise comme un simple rappel de la décision précédente ; elle ne contient aucune instruction nouvelle visant à produire des effets juridiques et ne constate pas non plus des droits ou des obligations supplémentaires par rapport à la décision notifiée par voie édictale et d'ores et déjà entrée en force. On soulignera encore que la décision du 9 octobre 2020 ne lui a pas formellement été notifiée (cf. ch. 5 du dispositif) et que quand bien même elle l'aurait été, cela n'aurait de toute façon pas pour effet de créer une voie de recours qui n'existe pas (cf. ATF 117 Ia 297 consid. 2 et les arrêts cités).

**1.3.4** Compte tenu de tout ce qui précède, le recours doit être déclaré irrecevable pour le recourant 2, nonobstant le fait que la décision attaquée le mentionne et que ce dernier se croit à tort partie à la procédure.

**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-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

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

## **1.5**

**1.5.1** 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 ; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n° 1146 ss).

**1.5.2** En principe, 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 (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

**1.5.3** Cependant, lorsque le Tribunal fédéral admet un recours et renvoie l'affaire à l'autorité précédente en application de l'art. 107 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), l'autorité à laquelle la cause est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2 [jurisprudence toujours valable sous l'empire de la LTF] et 135 III 334 consid. 2 et 2.1 ; arrêts du TAF A-2325/2017 du 14 novembre 2018 consid. 2.3, A-7160/2015 du 21 décembre 2016 consid. 2.2.2). Dans le cas d'espèce, l'autorité inférieure a rendu en date du 9 février 2018, notamment, une décision finale (cf. let. E.a ci-dessus) portée par la banque UBS jusque devant le Tribunal fédéral, lequel a jugé la demande collective d'assistance administrative du 11 mai 2016 déposée par la France comme admissible et ce dans un arrêt de principe rendu en séance publique le 26 juillet 2019 (cf. ATF 146 II 150 ; cf. let. F supra). Compte tenu de l'arrêt rendu par la Haute Cour, le Tribunal administratif fédéral voit sa cognition limitée par les motifs de cet arrêt, au même titre qu'il l'aurait été par un arrêt de renvoi, en ce sens qu'il est lié par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral. En d'autres termes, le Tribunal administratif fédéral doit ainsi se fonder sur les considérants de l'ATF 146 II 150 et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral sur tous les points sur lesquels ce dernier s'est prononcé, de sorte que la seule marge de manœuvre que conserve la Cour de céans tient aux questions laissées ouvertes par l'arrêt du Tribunal fédéral et aux conséquences qui en découlent (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : 2C\_320/2021 précité] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3).

**1.6** La recourante 1 a requis, par écriture du 28 avril 2021 en cours de procédure d'instruction, la récusation de la Présidente de Chambre, la Juge Y.\_\_\_\_\_. Elle invoque d'une part qu'aucune des mesures d'instruction qu'elle avait requises n'a été ordonnée, mais aussi le ton du courrier signé le 21 avril 2021 par la Présidente de chambre. Dès lors que la Présidente de chambre précitée ne figure pas dans le collège de juges appelés à statuer, dont la composition a été arrêtée après la demande de récusation et annoncée à la recourante le 11 mai 2021, la requête de cette dernière

doit être considérée comme sans objet. Il en va de même de la requête de récusation de la greffière X.\_\_\_\_\_, qui a été remplacée en cours de procédure par le greffier soussigné Raphaël Bagnoud.

La Cour relève cependant ce qui suit. La garantie d'un tribunal indépendant et impartial découlant de l'art. 30 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) permet d'exiger la récusation d'un juge dont la situation ou le comportement est de nature à susciter des doutes quant à son impartialité. Selon un principe général, si un justiciable entend faire valoir un motif de récusation en relation avec la composition irrégulière d'une autorité judiciaire, il doit invoquer ce motif dès qu'il en a connaissance, sous peine d'être déchu du droit de s'en prévaloir ultérieurement (cf. ATF 140 I 271 consid. 8.4.3 et les références). Cela ne signifie toutefois pas que la composition concrète de la Cour amenée à statuer doive nécessairement être communiquée de manière expresse au justiciable. Il suffit que l'information ressorte d'une publication générale facilement accessible, en particulier sur Internet, par exemple l'annuaire officiel. Selon la jurisprudence, la partie assistée d'un avocat est en tout cas présumée connaître la composition régulière du tribunal (cf. ATF 140 I 271 consid. 8.4.3 et les références).

En l'occurrence, les griefs soulevés par la recourante 1 à l'encontre de la Présidente de Chambre ne constituent en rien des motifs de récusation. Dans sa fonction, cette dernière n'a œuvré en effet qu'à l'avancement de la procédure de nombreux dossiers, dans l'attente qu'une composition exacte des différents collèges soit déterminée. En outre, l'évocation dans le courrier adressé à la recourante 1 de ce que la liste des juges appelés à statuer se trouvait sur le site internet officiel du Tribunal ne constitue aucunement un motif de prévention. Il en va de même de l'indication selon laquelle un recourant ne saurait attendre que l'arrêt soit rendu pour demander la récusation d'un membre du tribunal, puisque cela découle de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir à cet égard, encore récemment, l'arrêt 2C\_133/2021 du 15 avril 2021 consid. 4).

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** 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 ; 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, résultant de l'Avenant du 27 août

2009, s'appliquent à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 précité consid. 2.1.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

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 ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 précité consid. 2.1.1 et 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 (cf. arrêt du TF 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; arrêts du TAF A-6266/2017 précité 2.1.1 et A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

**2.1.2** Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord 2014 modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (ci-après : Protocole 2014 ; FF 2011 3519 ; cf. arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). Parmi les modifications intervenues, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel – relatif à l'identification de la personne concernée – a été modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014. Avant sa modification, cette disposition exigeait de l'Etat requérant qu'il fournisse le nom et une adresse de la personne faisant l'objet du contrôle ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter son identification tel que par exemple sa date de naissance ou son état civil. La version actuelle du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, tel que modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014, prévoit désormais que l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête peut résulter du nom de cette personne ou *de tout autre élément de nature à en permettre l'identification* (sur les développements du contexte de la modification du ch. XI du Protocole additionnel, cf. ATF 146 II 150 consid. 5.2.3 ; cf. arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 2.3).

L'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014 prévoit que celui-ci est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010. L'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 stipule quant à lui que, nonobstant les dispositions du par. 2,

l'art. 1 par. 1 dudit Accord est applicable aux demandes d'échange de renseignements relatives à des faits survenus pour toute période commençant à compter du 1<sup>er</sup> février 2013. Dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a considéré que l'interprétation de l'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 – à la lumière de son objet, de son contexte et des circonstances de sa conclusion – ne rendait admissible les demandes groupées que pour obtenir des renseignements relatifs à des périodes à compter du 1<sup>er</sup> février 2013 (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.3 ss et 5.6). En revanche, conformément à l'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014 et du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, l'assistance administrative doit en principe être accordée pour les périodes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 lorsqu'il s'agit – comme dans le cas d'espèce – d'une demande collective (« Listenersuchen ») par laquelle les personnes concernées peuvent être identifiées au moyen de numéros bancaires connus (cf. consid. 4.3 ci-après sur la qualification de la présente demande ; cf. ATF 146 II 150 consid. 5.6 ; arrêts du TAF A-3045/2020, A 3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 2.1.2 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : 2C\_320/2021 précité] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 2.3).

**2.2** 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, 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 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 TAF A-6266/2017 précité consid. 2.2, A-5066/2016 précité consid. 2.2 , A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

**2.3** Exprimée à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, la condition de la pertinence vraisemblable des informations pour l'application de la Convention ou la législation fiscale interne des Etats contractants est la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. entre autres ATF 144 II 206 consid. 4.2). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité

raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (cf. arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). 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 sous-jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1).

## **2.4**

**2.4.1** Le principe de la bonne foi s'applique (cf. 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 CDI (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 précité consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). 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 (cf. arrêts du TAF A-6266/2017 précité consid. 2.4.1 et A-5066/2016 précité consid. 2.4.1).

**2.4.2** 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 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'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 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 précité consid. 2.4.2).

**2.4.3** Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). À suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement

punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6 ; arrêt du TAF A-2523/2018 du 17 avril 2019 consid. 2.4.2). L'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. XAVIER OBERSON, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, in : IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 17). Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée. Savoir si tel est le cas ou non est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce. Sous réserve du cas où l'Etat requérant achète des données volées en Suisse dans le but de former une demande d'assistance, le principe de la bonne foi entre Etats n'est pas violé du simple fait que la demande d'assistance est fondée sur des données d'origine illicite. Par ailleurs, le refus d'un Etat de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (cf. arrêt du TF 2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4). En outre, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées. Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence, voir ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1).

## 2.5

**2.5.1** 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 »] ; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2 , 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 précité consid. 4.3.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance

administrative (cf. arrêt du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 précité consid. 2.5 et A-5066/2016 précité consid. 2.5).

**2.5.2** Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les demandes d'assistance administrative qui ne désignent pas nommément les personnes concernées doivent faire l'objet d'un contrôle plus approfondi afin d'exclure l'existence d'une « fishing expedition » (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 139 II 404 consid. 7.2.3). A cet effet, le Tribunal fédéral a développé trois conditions d'admissibilité de telles demandes en se basant sur le Commentaire OCDE relatif à l'art. 26 MC OCDE et les conventions de double imposition applicables. Premièrement, la demande doit fournir une description détaillée du groupe, qui expose les faits et les circonstances spécifiques ayant conduit à la formulation de la demande. Deuxièmement, elle doit exposer le droit fiscal applicable ainsi que les motifs permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales. Troisièmement, elle doit démontrer que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que ces obligations soient remplies (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2.2, 143 II 136 consid. 6.1.2, 143 II 628 consid. 5.2). Bien que ces critères aient été développés en lien avec les demandes groupées au sens de l'art. 3 let. c LAAF, le Tribunal fédéral a retenu dans plusieurs arrêts que, pour des raisons de cohérence, les mêmes critères s'appliquaient pour distinguer les demandes collectives admissibles (cf. consid. 4.2 ci-après pour la qualification de la présente demande) des fishing expeditions proscrites (cf. ATF 143 II 628 consid. 5.1). Ayant à juger de la demande française d'assistance fiscale collective du 11 mai 2016, le Tribunal fédéral a maintenu sa jurisprudence et rappelé que ces mêmes critères étaient applicables (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2.2).

**2.6** 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 (cf. art. 28 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 précité consid. 3.9.1 et A-2321/2017 précité consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que 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 des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (cf. ATF 147 II 13

consid. 3.4, 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 précité consid. 2.6).

## **2.7**

**2.7.1** L'Etat requérant doit également respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 précité consid. 3.5 et A-2321/2017 précité consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 précité consid. 2.7).

**2.7.2** Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à 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 et A-4353/2016 précité consid. 2.4). 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). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (cf. consid. 2.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 précité consid. 6.3).

**2.8** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des

pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 2.3 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 précité consid. 2.8, A-5066/2016 précité consid. 2.8 et A-4434/2016 précité consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

### **3.**

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 4 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par la recourante 1 (cf. consid. 5 ci-après). A cet égard, il est rappelé que la requête collective d'assistance fiscale internationale présentée par la France le 11 mai 2016, qui est aussi à la base de la présente procédure, a déjà fait l'objet d'une procédure pilote ayant abouti à l'ATF 146 II 150, dans lequel le Tribunal fédéral a jugé que l'assistance administrative devait être octroyée à la France. Compte tenu de cet arrêt, qui lie le Tribunal de céans (cf. consid. 1.4.3), seuls seront traités spécifiquement les griefs invoqués par la recourante 1 en relation avec des éléments sur lesquels le Tribunal fédéral ne s'est pas prononcé dans l'ATF 146 II 150. S'agissant des griefs ayant déjà fait l'objet d'un examen par la Haute Cour, le Tribunal de céans y répondra en présentant un bref résumé des considérants de l'arrêt précité – étant rappelé que le TAF est lié par les motifs de ce jugement (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : 2C\_320/2021 précité] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3).

### **4.**

**4.1** Sur le plan formel, le Tribunal fédéral a jugé – à tout le moins implicitement en considérant que la demande française du 11 mai 2016 était admissible – que les conditions formelles de l'assistance administrative étaient satisfaites. Cette position n'est ici, à juste titre, pas remise en cause par la recourante 1, de telle sorte (cf. ci-avant consid. 1.4.2) qu'il y a lieu d'admettre que les conditions formelles sont satisfaites.

**4.2** Par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève au demeurant que la demande du 11 mai 2016 contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête, celle-ci résultant des numéros mentionnés dans la liste annexée à la demande

litigieuse, qui se rapportent à des comptes détenus auprès de la banque UBS (ch. 2) ; le nom du détenteur d'informations, soit la banque UBS (ch. 3) ; la période visée par la demande, à savoir du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2015 (ch. 4) ; l'objectif fiscal fondant la demande, soit l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune (ch. 4), ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 6). Dès lors, la requête du 11 mai 2016 contient tous les éléments mentionnés au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

De surcroît, il est relevé que dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a précisé que la demande du 11 mai 2016 – qui ne contient ni les noms ni les adresses de personnes concernées mais qui se fonde sur une liste d'environ 40'000 numéros de comptes et autres numéros bancaires sur la base de laquelle l'AFC a pu identifier les personnes concernées – constituait une « demande collective » (« Listenersuchen ») et non une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF (cf. ATF 146 II 150 consid. 4 ; sur la distinction entre demande groupée et demande individuelle, voir l'arrêt du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4 et 5). La Haute Cour a rappelé à cet égard qu'au regard de la jurisprudence, les demandes qui concernent un certain nombre de personnes qu'elles identifient par leur nom ou au moyen d'une liste comportant des numéros – tels que le numéro de carte de crédit ou de compte bancaire – doivent être considérées comme une somme de demandes individuelles. Pour des raisons d'économie de procédure, l'autorité requérante rassemble ces demandes individuelles en une demande commune ou collective, bien qu'elle ait pu en principe également les formuler individuellement (cf. ATF 146 II 150 consid. 4.4, 143 II 628 consid. 4.4. et 5.1 ; arrêts du TF 2C\_695/2017 précité consid. 4.4 et 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1).

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** Pour ce qui est des conditions de fond, la recourante 1 estime en premier lieu que la demande du 11 mai 2016 constituerait une pêche aux renseignements proscrite et en particulier qu'un « élément central » aurait échappé au Tribunal fédéral (Recours, ch. 22). Ainsi, il ressortirait de la demande que l'analyse de la DGFIP aurait permis de déterminer que 10% des noms correspondaient à des résidents français, mais que toutefois « à aucun moment, la DGFIP n'indique que les contribuables identifiés dans ces deux listes ont violé le droit fiscal ». Il manquerait ainsi, toujours selon la recourante 1, une des conditions de l'assistance internationale en matière fiscale pour les demandes de liste.

**5.1.2** En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie la Cour de céans (cf. ci-avant consid. 1.4.3) que la demande litigieuse ne constituait pas une pêche aux renseignements prohibée et que les informations requises remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 146 II 150 consid. 6). A cet effet, la Haute Cour a relevé que la demande du 11 mai 2016 – qui constitue une « demande collective » (cf. consid. 4.2 supra) – répondait aux trois critères développés par la jurisprudence en lien avec les demandes groupées, applicables par analogie aux « demandes collectives », permettant d'exclure l'existence d'une « fishing expedition » (cf. ci-avant consid. 2.5.2 pour l'énumération exhaustive de ces trois critères ; ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2). L'analyse de la Haute Cour s'est portée spécifiquement sur le critère principalement contesté – à savoir celui exigeant que la demande expose le droit fiscal applicable et les raisons permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations et donc violé le droit fiscal. A cet égard, le Tribunal fédéral a retenu que l'ensemble des éléments ressortant de la demande du 11 mai 2016 était propre à fonder un soupçon suffisant de l'existence d'un comportement contraire au droit fiscal de la part des personnes se trouvant sur les listes B et C.

Dès lors que la Cour de céans est tenue de se fonder sur les considérants de l'arrêt en cause et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral, il y a lieu de conclure que les arguments invoqués par la recourante 1 ne permettent pas de conclure que la demande litigieuse constituerait une « fishing expedition » et violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

**5.1.3** De surcroît, la Cour de céans relève qu'il n'est pas préjudiciable que la demande d'assistance administrative se fonde sur les listes B et C datant respectivement de 2006 et 2008, alors les renseignements demandés portent sur les années 2010 à 2015. En effet, il ressort de l'état de fait de la requête que l'autorité française cherche à déterminer si les personnes derrière les listes B et C – qui détenaient un compte bancaire au sein de la banque UBS entre 2006 et 2008 – en possédaient un durant la période sous contrôle, à savoir 2010 à 2015. Cet élément n'est pas problématique dès lors que, selon la jurisprudence, il n'est pas exigé de l'Etat requérant qu'il fournisse pour chacune des périodes visées un élément concret de soupçon qui se rattache spécifiquement à chacune de ces périodes (cf. arrêt du TF 2C\_1162/2016 précité consid. 6.4 s.). De plus, comme mentionné supra (cf. consid. 5.1.2 ci-avant), le Tribunal fédéral a jugé que la demande litigieuse fournissait suffisamment d'éléments concrets

permettant de soupçonner que les personnes concernées, identifiables au travers des listes B et C, avaient agi en violation du droit fiscal. Partant, le fait que la demande repose sur des listes datant de 2006 et 2008 ne permet pas de conclure que celle-ci constituerait une pêche aux renseignements proscrite sous l'angle temporel. C'est par ailleurs également dans ce sens que la jurisprudence la plus récente de la Cour de céans a jugé cette question juridique (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020, précités consid. 5.1.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : 2C\_320/2021 précité]).

Au vu de tout ce qui précède, le grief invoqué par la recourante 1 doit être rejeté.

**5.1.4** A l'appui de son moyen, la recourante 1 soutient qu'il y a lieu de demander à l'autorité inférieure d'obtenir des « données à jours de la DGFIP, afin de déterminer si l'analyse des listes "A", "B" et "C" permet encore aujourd'hui de pas peser un soupçon global sur les cas de la liste "B" et "C" ». Or, dès lors que la Cour de céans est liée par l'arrêt rendu sur ce point par le Tribunal fédéral (cf. supra consid. 1.4.3 et surtout ci-dessus consid. 5.1.3), et ne saurait remettre en cause l'admissibilité de la demande de l'Etat français au motif qu'il s'agirait d'une « fishing expedition », il n'est pas déterminant d'obtenir les informations requises.

L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1 et 140 I 285 consid. 6.3.1 et les références). Tel est bien le cas en l'espèce, puisque les informations requises ne permettraient pas de modifier l'appréciation de la Cour de céans.

## **5.2**

**5.2.1** Au moyen d'un deuxième grief (Recours, ch. 34ss), la recourante 1 reproche à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance basée sur des données volées, en violation du principe de la bonne foi et de l'art. 7 let. c LAAF. Cette question juridique n'ayant pas été traitée dans l'ATF 146 II 150, il convient par conséquent de l'examiner plus en détail dans la présente cause.

A l'appui de son grief, la recourante 1 avance que la demande du 11 mai 2016 reposerait sur deux infractions punissables au regard du droit suisse,

à savoir l'espionnage économique – c'est-à-dire l'achat illégal par le Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie d'un CD de données – et la violation du secret bancaire – soit le transport et l'enregistrement sur le territoire allemand des données des clients d'UBS Switzerland AG par un ancien employé de la banque. Selon elle, il existerait un lien de causalité entre ces actes punissables et l'obtention par la France des données sur lesquelles serait fondée la demande litigieuse dès lors que, sans le transfert illicite de données d'UBS Switzerland AG dans les serveurs d'UBS Deutschland AG et sans l'achat dudit CD, aucune perquisition n'aurait pu avoir lieu et les données fondant la requête du 11 mai 2016 n'auraient pas été découvertes. De surcroît, la recourante 1 argue que l'autorité française aurait violé son engagement donné à la Suisse de ne pas utiliser des données volées dans le cadre d'une demande d'assistance administrative, dès lors que l'assurance donnée par la France de ne pas exploiter les données soustraites par Hervé Falciani ne se limiterait pas uniquement à ces données mais s'appliquerait à toutes les demandes d'assistance administrative fondées sur des données volées, comme celle du cas d'espèce.

Au préalable, le Tribunal souligne qu'en tant qu'elle se fonde sur l'arrêt rendu le 15 septembre 2015 (A-6843/2014), la recourante 1 ne saurait être suivie dès lors que cette décision a été annulée par le Tribunal fédéral par arrêt du 16 février 2017 (ATF 143 II 202). Par conséquent, les larges arguments que la recourante 1 tire de cette jurisprudence n'ont aucune valeur de précédent.

**5.2.2** A titre liminaire, la Cour de céans relève qu'il ressort de l'état de fait de la requête qu'une enquête diligentée par le parquet de Bochum et des visites domiciliaires effectuées dans les succursales allemandes de la banque UBS en mai 2012 et juillet 2013 ont abouti à la saisie de données concernant des contribuables français liés à des comptes ouverts auprès de la banque UBS en Suisse. Ces données ont été communiquées à la DGFIP par l'administration fiscale allemande à la suite d'une demande de la France sur la base de la Directive n° 2011/16/UE (cf. let. A.b supra). De surcroît, l'AFC précise dans la décision finale attaquée que les autorités fiscales allemandes auraient déclaré – dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle – que les données en cause étaient stockées sur un serveur domestique d'UBS Deutschland AG à Francfort. Le serveur de sauvegarde comprenait des sauvegardes des ordinateurs des employés d'UBS Deutschland AG, parmi lesquels figurait l'ordinateur d'une employée de cette banque sur lequel figurent les données en cause. L'autorité inférieure précise du reste que dans ce contexte, le Ministère

public de la Confédération a ouvert le 18 janvier 2017 une enquête contre personne inconnue pour violation éventuelle des art. 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) et 273 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0). Selon une déclaration soumise par la banque UBS dans le cadre de cette enquête, le Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie aurait acheté en août 2012 un CD de données contenant les informations sur des clients enregistrés auprès de la banque UBS en Suisse. Sur la base de ce CD de données, les autorités allemandes auraient mené des enquêtes contre de nombreux clients allemands de la banque UBS. C'est dans le cadre de ces enquêtes que le parquet de Bochum aurait procédé à diverses perquisitions au siège d'UBS Deutschland AG à Francfort et auprès d'autres sites d'UBS en Allemagne. Lors de la perquisition au siège de la banque UBS Deutschland AG à Francfort, le Ministère public aurait saisi une grande quantité de données physiques et électroniques où se trouvaient notamment les données en question concernant des clients enregistrés en Suisse. L'AFC énonce encore que cet exposé des faits est confirmé par le mandat de perquisition délivré par le parquet de Bochum le 3 juillet 2013 qui a été fourni par la banque UBS dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative (cf. Décision finale de l'AFC, ch. 6.4).

**5.2.3** Sur la base des faits tels que décrits ci-avant, il convient d'examiner si la demande litigieuse repose sur des données volées comme l'allègue la requérante 1. A cet égard, la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux données volées prescrit qu'il y a lieu d'examiner dans chaque cas particulier la question d'un éventuel comportement constitutif d'une violation du principe de la bonne foi étant entendu que celui-ci est établi lorsque l'Etat requérant ne respecte pas un éventuel engagement de ne pas utiliser de données provenant d'actes effectivement punissables au regard du droit suisse et qu'il dépose néanmoins une demande qui présente un lien de causalité direct ou indirect avec de telles données ou qu'il est prouvé qu'il a acheté des données acquises illégalement pour fonder sa demande (cf. arrêts du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.3 à 5.5, 2C\_819/2017 du 2 août 2018 consid. 2.2.2, 2C\_648/2017 précité consid. 2.3.3 à 2.3.4). Ces deux éléments seront examinés successivement dans les consid. 5.2.3.1 à 5.2.3.3 ci-après.

**5.2.3.1** En l'occurrence, la question déterminante à trancher en premier lieu est celle de savoir si l'autorité requérante a donné l'assurance qu'elle n'utiliserait pas les données – prétendument volées – sur lesquelles la demande litigieuse se fonde. En effet, comme relevé ci-avant, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans

l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance qu'aucune donnée dérobée sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées.

En l'espèce, et contrairement à ce qu'invoque la recourante 1, à aucun moment l'autorité requérante ne s'est engagée à ne pas déposer de requête d'assistance administrative fondée spécifiquement sur les données recueillies dans le cas d'espèce. Certes, le Tribunal de céans ne nie pas que la France a donné son assurance à la Suisse qu'aucune des données dérobées à la filiale genevoise de la banque HSBC par Hervé Falciani ne serait utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (l'existence de cet engagement ressort avant tout du communiqué de presse du 12 février 2010 du DFF consultable à l'adresse internet [www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-31623.html](http://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-31623.html) ; cf. également ATF 143 II 224 consid. 6.5). Toutefois, l'engagement de l'Etat français de ne pas exploiter les données soustraites par Hervé Falciani ne saurait s'étendre aux données UBS sur lesquelles la présente demande se fonde (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 5.2.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : 2C\_320/2021 précité] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6). Il s'agit en effet d'une autre banque et d'un autre état de fait. Le cas échéant, il s'agirait d'un autre acte punissable. Par conséquent, on ne saurait admettre que l'assurance donnée par la France de ne pas exploiter les données soustraites par Hervé Falciani est transposable dans le cadre de la présente demande, de sorte que le cas d'espèce se distingue de celui jugé par le Tribunal fédéral dans l'ATF 143 II 224, dans lequel il a été considéré que l'Etat français avait violé le principe de la bonne foi en lien avec « l'affaire Falciani ». On ne voit pas qu'il existe par ailleurs un autre engagement pris par l'Etat français dans ce sens et la recourante 1 ne le soutient à juste titre pas.

**5.2.3.2** Quant à l'existence d'un lien de causalité entre les données prétendument volées et la demande d'assistance administrative dont se prévaut la recourante 1, la jurisprudence du Tribunal fédéral l'a mentionnée comme critère permettant de démontrer l'absence de bonne foi de l'Etat requérant, lorsque celui-ci s'est engagé à ne pas former de demande sur la base de telles données. Si une telle assurance n'a pas été donnée – comme dans le cas d'espèce – le fait que la demande se fonde sur des renseignements éventuellement obtenus à la suite d'un vol de données ne

suffit pas, à lui seul, à conclure à un comportement contraire à la bonne foi de l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C\_88/2018 précité consid. 5.4). Nonobstant ce qui précède et par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève que le Tribunal pénal fédéral – soit un tribunal suisse compétent – est parvenu à la conclusion que la vente des données à l'Allemagne constituait une infraction pénale au regard du droit suisse (cf. arrêt du Tribunal pénal fédéral SK.2016.34 du 21 janvier 2019). Or, malgré cet acte punissable au regard du droit suisse, la Cour de céans a déjà eu l'occasion de juger qu'il n'existait pas de lien de causalité suffisamment étroit entre cet acte – soit la vente de données au Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie – et la demande du 11 mai 2016 de l'autorité requérante puisque que la chaîne de causalité a été rompue par des facteurs externes, tel que les investigations ultérieures menées par les autorités allemandes. De surcroît, il est relevé que la demande litigieuse ne se fonde pas directement sur les données obtenues illégalement mais sur celles trouvées lors des perquisitions effectuées dans les succursales allemandes de la banque UBS, qui ont ensuite été communiquées à la France sur la base de la Directive n°2011/16/UE (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 5.2.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : 2C\_320/2021 précité] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6 ; let. A.b et 5.2.2 supra).

Au surplus, force est de constater que l'autorité requérante ne peut être considérée comme ayant acheté des données acquises illégalement au regard du droit suisse pour fonder sa demande (cf. consid. 5.2.3 supra), ce que la recourante 1 n'invoque au demeurant pas. Partant, le grief de la recourante 1 doit être rejeté.

### **5.3**

**5.3.1** A la suite de ce qui précède, il sied encore d'examiner la conclusion de la recourante 1 tendant à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de produire les pièces mentionnées dans la décision attaquée auxquelles elle n'aurait pas eu accès, à savoir la déclaration des autorités fiscales allemandes dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle en cours et le mandat de perquisition émis par le parquet de Bochum le 3 juillet 2013 (cf. let. I supra).

**5.3.2** L'art. 29 al. 2 Cst. 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

influer 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 (cf. ATF 141 V 557 consid. 3, 135 I 279 consid. 2.3).

Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. La disposition prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. L'art. 15 al. 2 LAAF permet à l'Administration fédérale, à condition que l'autorité étrangère émette des motifs vraisemblables de garder le secret, de refuser à la personne habilitée à recourir la consultation des pièces concernées, en application de l'art. 27 PA (cf. arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3). En outre, le Tribunal fédéral a aussi déjà considéré que, dans certaines conditions, des échanges d'e-mails entre les autorités constituent des actes administratifs internes qui ne sont pas sujets au droit de consulter le dossier (cf. arrêt du TF 2C\_1042/2016 précité consid. 3.3). Selon l'art. 28 PA, une pièce dont la consultation a été refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (cf. arrêt du TF 2C\_609/2015, 2C\_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-5541/2014 du 31 mai 2016 consid. 3.1.3).

**5.3.3** Force est ici de constater – au vu de tout ce qui précède – que le contenu exact de la déclaration des autorités fiscales allemandes faite dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle ainsi que le mandat de perquisition délivré par le parquet de Bochum le 3 juillet 2013 n'ont aucune incidence dans le cas d'espèce sur l'évaluation des conditions matérielles de la requête faite par la DGFIP. De surcroît, et contrairement à ce qu'invoque la recourante 1, il est relevé que le contenu des pièces précitées ressort explicitement de la décision attaquée. Dans la mesure où les éléments essentiels sur la base desquels l'autorité inférieure a fondé sa décision figurent dans le dossier, il n'est pas déterminant de savoir si ces éléments figurent également dans d'autres documents qui auraient été soustraits à l'appréciation de la recourante. Dans ces circonstances, il y a lieu de rejeter la conclusion de la recourante 1 tendant à la production desdites pièces par l'AFC.

## **6.**

En dernier lieu, la recourante 1 fait grief à la décision attaquée de ne pas

avoir « discuté la question d'un éventuel abus de droit dans sa qualification de la demande française », alors que la recourante 1 l'avait relevé dans ses observations. Elle invoque une violation de son droit d'être entendue à cet égard.

**6.1** Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 ; arrêt du TF 4A\_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas nécessairement se prononcer sur tous les moyens soulevés par les parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (cf. ATF 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C\_950/2012 du 8 août 2013 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-5228/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (cf. arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours d'exercer son contrôle (cf. arrêt du TF 5A\_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

Le droit de faire administrer des preuves, constitue également une facette du droit d'être entendu. Il suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits. Ainsi, conformément à l'art. 33 al. 1 PA, l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Cette garantie constitutionnelle permet à l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion. L'autorité peut donc renoncer à l'administration de certaines preuves proposées sans violer le droit d'être entendu des parties (cf. ATF 141 I 60 consid. 3.3, 136 I 229 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 3.1 et A-4089/2015 du 18 novembre 2016 consid. 5.2.2.3 [rendu dans le domaine de l'approbation des plans et confirmé par le TF par arrêt 1C\_32/2017 du 6 mars 2018]).

Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, l'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétisent le droit d'être entendu (cf. arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 3.3).

**6.2** 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 (cf. 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 (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 précité consid. 1.5.3, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 [le TF a refusé d'entrer en matière sur le recours par décision du 27 août 2018 (2C\_672/2018)] et A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1 [le TF a refusé d'entrer en matière sur le recours par décision du 10 avril 2017 (2C\_323/2017)]).

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 (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s. ; arrêts du TF 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.1 non publié in ATF 144 IV 135 et 2C\_32/2017 du 22 décembre 2017 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 précité consid. 1.5.3, A-2523/2015 précité consid. 3.3).

**6.3** En l'occurrence, comme mentionné ci-avant, la recourante 1 invoque une violation de son droit d'être entendue au motif que l'autorité inférieure ne se serait pas prononcée sur les arguments qu'elle aurait avancés en relation avec l'abus de droit. L'AFC se serait ainsi contentée d'exposer, dans sa décision finale, la théorie générale relative au domicile fiscal en matière d'assistance administrative.

Certes, il est vrai que dans la décision litigieuse, l'AFC expose de manière standardisée – sans se référer explicitement à la prise de position de la recourante 1 – les raisons pour lesquelles elle considère que la demande ne constitue pas une « *fishing expedition* ». Toutefois, la Cour de céans a

eu l'occasion de juger que cette standardisation n'entraînait pas *ipso facto* une violation du droit d'être entendu des parties à la procédure (cf. arrêt du TAF A-5662/2020 du 10 mai 2021 [le TF a déclaré irrecevable le recours déposé à l'encontre de cet arrêt, le 2 juin 2021, 2C\_435/2021]). En l'occurrence, on relèvera que si, spécifiquement, l'argument de la recourante 1 en lien avec l'abus de droit n'est pas traité, il n'en reste pas moins que la décision attaquée, au long de ses quelques 36 pages, permet sans aucun doute de comprendre que l'autorité inférieure rejette l'argument de la recourante 1 qui voit un abus de droit dans le fait que l'AFC « reprenant la critiquable jurisprudence du Tribunal fédéral 146 II 150, se sert d'un mécanisme avantageux appartenant à une construction juridique quand cela lui convient, puis d'un mécanisme avantageux appartenant à une autre construction juridique quand ce dernier lui est plus favorable » (Recours, ch. 32).

Au final, force est de constater que, nonobstant la reprise de paragraphes standardisés – qui paraît du reste justifiée dans le cadre d'une administration rendant des décisions de masse –, l'argumentation juridique exposée par l'autorité inférieure a permis à la recourante 1 de saisir les raisons pour lesquelles cette administration avait considéré que les arguments avancés n'étaient pas déterminants. Tel est ainsi le cas en particulier s'agissant de son moyen tendant à faire valoir l'abus de droit. L'autorité inférieure a en outre expliqué pourquoi, à son avis, le suffixe 111 désignant un domicile en France dans les listes de la banque UBS permettait de fonder la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Elle a également indiqué les motifs pour lesquels le code de domicile précité pouvait être considéré comme fiable. Dans ces circonstances, il apparaît que la décision attaquée était suffisamment motivée pour que la recourante 1 saisisse la portée de celle-ci et puisse l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'elle a du reste fait. En effet, le Tribunal de céans en veut pour preuve le mémoire de recours de la recourante 1 duquel il ressort que celle-ci a parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure. La Cour relève au surplus que la recourante 1 a pu faire valoir devant elle l'entier de ses arguments. Dans ces circonstances et au vu du plein pouvoir d'examen du Tribunal de céans (cf. consid. 1.4.2 et 1.4.3 supra), il y aurait de toute façon lieu de considérer qu'une violation éventuelle du droit d'être entendu de la recourante 1 liée à la standardisation de la décision – qui n'est du reste pas constatée dans le cas d'espèce – aurait été réparée devant le Tribunal de céans. Au vu de tout ce qui précède, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu doit être rejeté.

**7.**

**7.1** Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. La recourante 1, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

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

**8.**

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. LTF). 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 de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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

**1.**

Le recours déposé par la recourante 1 est rejeté.

**2.**

Le recours déposé par le recourant 2 est irrecevable.

**3.**

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.- (cinq mille francs), sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (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

Raphaël Bagnoud

**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 :