



---

Cour I  
A-1607/2021

## Arrêt du 22 avril 2022

---

Composition

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

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,
2. **B.** \_\_\_\_\_,
3. **C.** \_\_\_\_\_,
4. **D.** \_\_\_\_\_,

tous représentés par  
Maître Olivier Péclard,  
Fontanet & Associés,  
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 3 mars 2021.

**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 « domicil » 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 « domicil » 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] :

*Veuillez 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 10 juin 2016 (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 du 10 juin 2016.

**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 du 10 juin 2016 et les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018.

**F.**

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.

**G.**

Sur demande de A.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_ (ci-après : les intéressés), agissant par l'entremise de leur mandataire, l'AFC leur transmet l'intégralité des pièces du dossier en date du 18 août 2020.

**H.**

Par courrier du 14 septembre 2020, les intéressés, par l'intermédiaire de leur mandataire, transmettent à l'autorité inférieure leurs observations. Le conseil en question informait l'AFC qu'il représentait désormais également D.\_\_\_\_\_ et qu'il lui communiquerait prochainement une procuration en sa faveur.

**I.**

Par décision finale du 3 mars 2021 notifiée à A.\_\_\_\_\_ et C.\_\_\_\_\_ en tant que personnes concernées, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

**J.****J.a**

Par acte du 6 avril 2021, A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 1), B. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 2), C. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 3) et D. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 4 ; ou tous ensemble : les recourants) ont déposé un recours commun par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 3 mars 2021. Ils concluent, préalablement, à ce que le Tribunal ordonne la jonction « des procédures \*\*\* / \*\*\* / \*\*\* / \*\*\* / \*\*\* » (ch. 2), à ce que le Tribunal ordonne à l'AFC de produire et de communiquer aux recourants sa décision faisant l'objet de la publication dans la Feuille Fédérale du \*\*\* concernant la recourante 4 (ch. 3), à ce que le Tribunal ordonne à l'AFC de produire et de communiquer aux recourants le « jugement français du 20 février 2019 cité dans l'arrêt du Tribunal administratif fédéral dans la cause A-1510/2020 » (ch. 4), ainsi que les « pièces sur lesquelles elle s'est basée pour établir les faits exposés aux ch. 6.4 et 6.5 de la décision dont est appel » (ch. 5), à ce que le Tribunal ordonne à l'AFC « qu'elle interroge les autorités françaises sur la manière dont elle (sic) est entrée en possession des listes sur lesquelles se base la requête d'entraide et la connaissance par lesdites autorités du lien entre les données sur lesquelles se basent (sic) leur demande d'entraide et les données achetées par le Land allemand de Rhénanie Whestphalie (sic) auxquelles il est fait référence au ch. 6.5 de la décision dont est appel » (ch. 6), et, enfin, à ce que le Tribunal ordonne à l'AFC « qu'elle demande aux autorités françaises l'engagement de ne pas communiquer aux autorités pénales françaises les renseignements éventuellement recueillis lors de l'entraide, nonobstant l'art. L.228 du Livre des procédures fiscales français et l'assurance que lesdits renseignements ne seront pas utilisés autrement que pour établir et cas échéant recouvrer les impôts à éventuellement payer » (ch. 7).

Principalement, les recourants concluent, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision rendue par l'AFC le 3 mars 2021 les concernant (ch. 10), ainsi qu'à l'annulation de la décision rendue par l'AFC faisant l'objet d'une publication dans le Feuille fédérale du \*\*\* concernant la recourante 4 (ch. 11), à ce qu'il soit dit et constaté que l'assistance administrative les concernant ne sera pas accordée aux autorités françaises et qu'aucune information ou document, de quelque nature que ce soit, ne sera transmis aux autorités françaises (ch. 12).

Subsidiairement, les recourants concluent au renvoi de la cause à l'autorité inférieure et à ce qu'il soit ordonné à celle-ci de leur communiquer les

pièces requises, ainsi que de leur donner la possibilité de se prononcer avant de rendre une nouvelle décision (ch. 13).

**J.b** Par courrier du 10 juin 2021, l'AFC a indiqué renoncer à déposer une réponse, tout en concluant au rejet du recours.

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

## **Droit :**

### **1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 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). Les recourants 1 et 3 disposent en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

**1.3** Le Tribunal constate en premier lieu que la recourante 2 n'a pas la qualité de partie, comme l'a également relevé l'autorité inférieure dans son courrier du 10 juin 2021. La décision finale de l'AFC du 3 mars 2021, portant la référence \*\*\*, ne lui a en effet pas été adressée. Il convient également de relever que le *rubrum* de la décision précitée mentionne uniquement les recourants 1 et 3, en tant que personnes concernées, la

recourante 2 n'y figurant pas. Elle n'apparaît pas non plus dans le dispositif de la décision attaquée, ni dans le document intitulé « XML-out » annexé à ladite décision. Force est du reste de constater que le nom de la recourante 2 n'est mentionné à aucune reprise dans la décision attaquée. Le Tribunal recherche en vain des explications dans le mémoire de recours des recourants qui lui permettraient de comprendre pour quelles raisons ils estiment que la recourante 2 aurait la qualité pour recourir. Dans ces circonstances et au vu de ce qui précède, le recours doit être déclaré irrecevable en tant qu'il a été formé par la recourante 2.

**1.4** La qualité de partie à la procédure de la recourante 4 est également litigieuse en l'espèce, dès lors qu'une décision finale distincte la concernant a été publiée dans la Feuille fédérale du \*\*\* et serait entrée en force ; ainsi ses droits et obligations ne seraient pas touchés par la décision attaquée. L'autorité inférieure estime d'ailleurs qu'elle n'est pas concernée par la décision attaquée et qu'elle ne peut pas être considérée comme partie à la procédure.

**1.4.1** Il sied, en premier lieu, de déterminer si la recourante 4 a été valablement informée de l'ouverture d'une procédure administrative à son encontre et, le cas échéant, si la décision publiée dans la Feuille fédérale du \*\*\* produit des effets à son égard.

**1.4.1.1** 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).

**1.4.1.2** 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.

**1.4.1.3** 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.

**1.4.1.4** 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).

**1.4.1.5** 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).

**1.4.1.6** 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).

**1.4.1.7** En l'espèce, l'autorité inférieure, dans son ordonnance de production du 10 juin 2016, 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 du \*\*\*. L'autorité inférieure a donc employé les modes de communications prévus à l'art. 14 al. 3 et 5 LAAF pour informer la recourante 4 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 la recourante 4, 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 la recourante 4 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 demande d'assistance formulée par la DGFIP, il n'était donc pas possible d'obtenir le consentement exprès de cette dernière afin d'effectuer une notification directe sur le territoire français au sens de la let. b, ou de procéder à une notification par le biais de l'autorité requérante en vertu de l'art. 14 al. 5 LAAF. De même, ultérieurement lorsqu'en juillet 2016 (cf. *supra* Faits, let. B.b) l'AFC a avisé par voie édictale les personnes intéressées par l'ouverture de la procédure d'assistance administrative, les seules informations en sa possession indiquaient

un domicile en France (Annexe XML-OUT à la décision finale ici attaquée). Enfin, le Tribunal relève que ce n'est qu'à l'appui de ses observations du 14 septembre 2020, soit après que l'AFC ait informé 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 \*\*\* et après que l'AFC ait notifié une décision finale distincte concernant la recourante 4 par publication du \*\*\* dans la Feuille fédérale, que le conseil des recourants 1 et 3 a informé l'AFC qu'il représentait désormais également la recourante 4, en ajoutant qu'il lui communiquerait prochainement une procuration en sa faveur (cf. *supra* Faits, let. h), dite procuration n'ayant finalement été transmise par le mandataire en question qu'à l'appui de son recours au TAF du 6 avril 2021. Dès lors que la recourante 4, domiciliée en France au moment des faits, n'a pas désigné de mandataire en Suisse dans le délai imparti, on ne saurait reprocher à l'AFC d'avoir procédé par la voie édictale.

Il découle de ce qui précède que la recourante 4 a été valablement informée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative la concernant. N'ayant pas désigné de mandataire en Suisse dans le délai fixé, elle n'a pas manifesté sa volonté de prendre part à la procédure.

## **1.4.2**

**1.4.2.1** 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. 1.4.1.5 *supra*).

**1.4.2.2** 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).

**1.4.2.3** En l'espèce, la recourante 4 s'est vue notifier valablement la décision publiée dans la Feuille fédérale du \*\*\*, dans la mesure où elle n'a pas désigné de mandataire en Suisse et ne pouvaient être informée 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.

**1.4.3** Encore faut-il déterminer si la décision de l'autorité inférieure du 3 mars 2021 constitue une (nouvelle) décision à l'égard de la recourante 4, contre laquelle une voie de droit serait ouverte.

**1.4.3.1** 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).

**1.4.3.2** 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).

**1.4.3.3** 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 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).

**1.4.3.4** En l'espèce, il faut relever que le *rubrum* de la décision du 3 mars 2021, portant la référence \*\*\*, mentionne seulement les recourants 1 et 3, et pas la recourante 4. Pour ce motif déjà, il apparaît douteux que la recourante 4 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 recourants 1, 3 et 4, ainsi que E.\_\_\_\_\_, c'est bien parce que la recourante 4 et E.\_\_\_\_\_ sont les ayants droit économique des comptes bancaires visés par la demande. Pour autant, cette mention ne rend pas la recourante 4 partie à la procédure. En effet, cette décision ne modifie pas la situation juridique de la recourante 4 dans la mesure où les obligations qu'elle contient figurent déjà dans la décision rendue plus tôt par voie édictale qui la lie et contre laquelle elle n'a pas recouru. A son égard, la décision du 3 mars 2021 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 3 mars 2021 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 la 297 consid. 2 et les arrêts cités).

**1.4.4** Par surabondance de moyens, il ne faut pas perdre de vue que la décision publiée dans la Feuille fédérale du \*\*\*, faute d'avoir été attaquée par la recourante 4 dans le délai légal de recours, est entrée en force de chose décidée à son égard. Or, comme cela a été relevé plus haut, il est évident que la décision du 3 mars 2021 de l'AFC, notifiée aux recourants 1 et 3 (cf. ch. 5 du dispositif), n'a pas pour vocation de remplacer la décision publiée dans la Feuille fédérale du \*\*\* et d'offrir à la recourante 4 une

nouvelle possibilité d'attaquer une décision qui est d'ores et déjà entrée en force de chose décidée à son égard. Il en est pour preuve : l'AFC a clairement indiqué dans sa décision finale du 12 mai 2020 que les recourants 1 et 3 « se verront notifier une décision finale distincte par écrit » (cf. ch. 12 de la décision). Or, c'est précisément cette décision « distincte » annoncée dans la décision précitée qui fait l'objet du présent recours, et non pas la décision publiée dans la Feuille fédérale du \*\*\* concernant la recourante 4, qui a acquis force de chose décidée à son égard et sur laquelle le Tribunal ne peut pas revenir.

D'autre part, reconnaître à la recourante 4 la qualité pour recourir dans le cadre de la présente procédure permettrait de contourner les règles sur la notification des décisions (qui ont été respectées en ce qui concerne la publication dans la Feuille fédérale du \*\*\* ; cf. consid. 1.4.2 *supra*), le délai de recours (qui n'a pas été utilisé en temps utile par la recourante 4, cette dernière ayant renoncé à contester la décision du 12 mai 2020), tout en faisant abstraction du fait qu'une décision similaire est d'ores et déjà entrée en force de chose décidée à son égard, ce qui contreviendrait au principe de l'autorité de la chose décidée.

Enfin, bien que ce motif n'ait pas été soulevé par les recourants, le Tribunal relève encore, à titre superfétatoire, que la recourante 4 n'intervient pas en qualité de tiers dans le cadre de la présente procédure et que sa qualité pour recourir n'a dès lors pas à être examinée sous cet angle, et ce pour plusieurs raisons. La recourante 4 intervient dans la procédure en tant que personne concernée et uniquement à ce titre. Elle est en effet directement concernée par la procédure et elle fait partie de l'objet du litige, à plus forte raison dans la mesure où son nom apparaît dans le dispositif des décisions du 12 mai 2020 et du 3 mars 2021. A l'inverse, les tiers ne sont pas liés à l'objet du litige et ne sont considérés que comme des personnes indirectement concernées (cf. ATF 139 II 404 consid. 11.1). En définitive, le seul fait que la décision ici attaquée n'ait pas été notifiée – à nouveau – à la recourante 4 ne permet pas encore de considérer cette dernière comme un tiers et de lui rouvrir à ce titre une voie de droit. La décision ici attaquée ne lui a pas été notifiée, dans la mesure où une précédente décision la concernant, similaire et déjà entrée en force, lui a été notifiée précédemment, et ce de manière régulière.

**1.4.5** Compte tenu de tout ce qui précède, le recours doit être déclaré irrecevable pour la recourante 4, nonobstant le fait que la décision attaquée la mentionne et que cette dernière se croit à tort partie à la procédure.

**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 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.

## **1.6**

**1.6.1** Les recourants 1 et 3 peuvent 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).

**1.6.2** 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).

**1.6.3** 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. Faits, let. E.a *supra*) 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. Faits, 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).

## 1.7

**1.7.1** A l'appui de leur recours, les recourants ont requis du Tribunal d'ordonner la jonction « des procédures \*\*\* / \*\*\* / \*\*\* / \*\*\* / \*\*\* ».

Sur cette question, l'AFC s'en est remis à l'appréciation du Tribunal.

**1.7.2** D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.17). Une telle solution répond à un souci d'économie de procédure, correspond à l'intérêt de toutes les parties (ATF 131 V 222 consid. 1, 128 V 124 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (parmi d'autres cf. arrêt du TAF A-847/2018 du 12 avril 2018 consid. 2.1).

**1.7.3** En l'espèce, le Tribunal de céans relève d'emblée qu'il est inutile, comme l'ont requis les recourants, de joindre les procédures portant les numéros \*\*\*, \*\*\*, et \*\*\* concernant les recourants 1 à 3, dans la mesure où l'autorité inférieure a, le 3 mars 2021, rendu une seule décision finale dont la référence est \*\*\*, qui concerne les recourants 1 à 3 en tant que personnes concernées. En réalité, les numéros mentionnés plus haut figurent uniquement sur les lettres d'accompagnement transmettant la décision finale précitée. Un constat identique s'impose en ce qui concerne les numéros de référence \*\*\* et \*\*\* mentionnés par les recourants, dès lors qu'une seule décision, portant la référence \*\*\*, a été rendue par l'autorité inférieure, le 3 mars 2021. Les recourants ont du reste attaqué les deux décisions précitées, en déposant deux recours distincts, ce qui tend à démontrer qu'il n'y a pas « cinq décisions séparées », comme ils l'indiquent (recours, p. 5). Le Tribunal considère par ailleurs qu'il n'est pas opportun de joindre les



procédures portant les références \*\*\* (A-1605/2021) et \*\*\* (A-1607/2021). Certes, les deux affaires posent, pour l'essentiel, des questions juridiques semblables. Les personnes concernées par ces deux procédures ne sont cependant pas identiques, dans la mesure où la recourante 2, qui est partie à la procédure en tant que personne concernée dans la procédure portant la référence \*\*\* (A-1605/2021), ne figure pas dans le *rubrum* de la décision de l'AFC du 3 mars 2021 portant la référence \*\*\* (A-1607/2021). Cela étant précisé, lors de la fixation des frais de procédure en ce qui concerne les deux procédures précitées, le Tribunal tiendra compte du fait qu'il a été amené à traiter des questions juridiques pour l'essentiel semblables (cf. consid. 6.1 *infra*).

**1.7.4** Au vu de ce qui précède, le Tribunal rejette la requête des recourants sollicitant la jonction des procédures précitées.

## **1.8**

**1.8.1** A l'appui de leurs recours, les recourants ont requis du Tribunal d'ordonner à l'AFC la production de sa décision faisant l'objet de la publication dans le Feuille fédérale du \*\*\* concernant la recourante 4, d'ordonner à l'AFC la production d'un jugement français du 20 février 2019 cité dans l'arrêt du TAF A-1510/2020 du 6 juillet 2020, ainsi que des pièces sur lesquelles l'AFC s'est basée pour établir les faits exposés aux ch. 6.4 et 6.5 de la décision attaquée. Ils ont également requis du Tribunal d'ordonner à l'AFC l'audition des autorités françaises sur la manière dont elles sont entrées en possession des listes sur lesquelles se base la requête d'entraide et la connaissance par lesdites autorités du lien entre les données sur lesquelles se base leur demande d'entraide et les données achetées par le Land allemand de Rhénanie Westphalie auxquelles il est fait référence au ch. 6.5 de la décision attaquée. Enfin, ils ont requis du Tribunal d'ordonner à l'AFC qu'elle demande aux autorités françaises l'engagement de ne pas communiquer aux autorités pénales françaises les renseignements éventuellement recueillis lors de l'entraide, nonobstant l'art. L. 228 du Livre des procédures fiscales français et l'assurance que lesdits renseignements ne seront pas utilisés autrement que pour établir et, le cas échéant, recouvrer les éventuels impôts à payer.

**1.8.2** Conformément à la maxime inquisitoire posée par l'art. 12 PA, le Tribunal établit les faits d'office. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à

rendre. L'autorité peut 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).

**1.8.3** En l'espèce, s'agissant en premier lieu de la réquisition de production de la décision finale de l'AFC du 12 mai 2020, qui concerne uniquement la recourante 4, en tant que personne concernée, et qui a fait l'objet d'une publication dans la Feuille fédérale, le Tribunal relève ce qui suit. D'une part, comme cela a été constaté plus haut (cf. consid. 1.4), le recours de la recourante 4 est irrecevable, ce qui signifie que dite réquisition doit suivre le même sort, à plus forte raison dans la mesure où les recourants 1 et 3 ne sont pas directement concernés par la décision de l'AFC du 12 mai 2020 qui, de surcroît, est déjà entrée en force. D'autre part, indépendamment du fait que la recourante 4 n'a pas la qualité pour recourir, le Tribunal relève que la décision en question figure dans le dossier produit par l'autorité inférieure, à la pièce n° 65. Par conséquent, la réquisition en question n'était quoi qu'il en soit pas nécessaire. Elle doit par conséquent être rejetée, pour autant que recevable.

Par ailleurs, en ce qui concerne les autres réquisitions de productions et la réquisition d'audition formulées par les recourants, le Tribunal considère, sur la base d'une appréciation anticipée des preuves (cf. consid. 1.8.2 *supra*), qu'elles ne sont pas non plus nécessaires, dès lors que le dossier est suffisamment complet pour lui permettre de statuer en toute connaissance, au vu des considérants qui suivent. Le Tribunal a en effet la certitude que les preuves proposées ne pourraient l'amener à modifier son appréciation. Les réquisitions formulées par les recourants sont par conséquent rejetées.

Cela étant dit, le Tribunal tient encore à relever ce qui suit en ce qui concerne la réquisition de production du jugement français précité. Il a en effet constaté que ce jugement est non seulement accessible sur Internet en effectuant une simple recherche, mais que son lien pour le télécharger est également mentionné par le Tribunal fédéral au considérant 7.8.2 de l'ATF 146 II 150 (<http://www.dalloz-actualite.fr/document/t-corr-paris-20-fevr-2019-n-11055092033>, dernière consultation le 1<sup>er</sup> mars 2022). Dès lors que l'arrêt précité est un arrêt de principe et de surcroît publié aux ATF (cf. ATF 134 III 534 consid. 3.2.3.3), la référence à l'arrêt français qui s'y trouve ne pouvait pas échapper aux recourants et la réquisition formulée par ces derniers se révèle d'autant moins justifiée.

## 1.9

**1.9.1** Dans un premier grief formel, les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendu, en reprochant à l'autorité inférieure d'avoir violé leur droit d'obtenir une décision motivée ainsi que leur droit de consulter certaines pièces du dossier. A l'appui de leur grief, ils font valoir que l'autorité inférieure a omis de prendre en considération les arguments relatifs à la nouvelle teneur de l'art. L. 228 du Livre des procédures fiscales français qui oblige l'administration fiscale française à dénoncer au parquet les faits constitutifs d'une infraction fiscale emportant de par leur nature ou des circonstances application de certaines pénalités. Ils font en outre grief à l'autorité inférieure de ne pas leur avoir donné accès aux pièces sur lesquelles elle s'est basée pour rédiger les ch. 6.4 et 6.5 de la décision attaquée, sans toutefois se référer précisément à une ou des pièces mentionnées dans la décision entreprise.

**1.9.2** 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 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 141 V 557 consid. 3, 135 I 279 consid. 2.3). S'agissant de la portée du droit de consultation des pièces, il y a lieu de rappeler que ce droit se limite à la cause de la partie (*in ihrer Sache*, art. 26 al. 1 PA) et ne va pas au-delà. Ainsi, l'art. 26 PA n'octroie pas un droit de consulter le dossier d'autres procédures qui ne concernent pas la partie aussi longtemps que l'autorité n'en fait pas usage ou ne s'en sert pas pour bâtir une preuve ou un argument (arrêt du TF 2A.294/2002 du 3 juillet 2002 consid. 2.1 ; arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3 ; BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar VwVG, 2<sup>e</sup> éd., 2016, n° 59 ad art. 26).

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 (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 (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-5528/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1). Tous les arguments soulevés par l'administré n'ont en effet pas besoin d'être discutés (cf. DANG/NGUYEN, in : Jacques Dubey/Vincent Martenet [édit.], Commentaire romand, Constitution fédérale, 2021, n° 173 ad art. 29, qui citent l'arrêt du TF 1C\_382/2018 du 10 juillet 2019 consid. 3.2). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (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).

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

**1.9.2.2** L'art. 15 al. 1 LAAF 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 (arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3 ; décision incidente du TAF A-6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2, 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 de courriels entre les autorités constituent des actes administratifs internes qui ne sont pas sujets au droit de consulter le dossier (arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 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 (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).

**1.9.3** 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 et A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

**1.9.4** 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).

**1.9.5** En l'occurrence, les recourants invoquent une violation de leur droit d'être entendu au motif que l'autorité inférieure ne se serait pas prononcée sur l'argument qu'ils ont avancé en relation avec la nouvelle teneur de l'art. L. 228 du Livre des procédures fiscales français. Ils indiquent que « [c]'est en vain qu'on cherchera dans les 35 pages de la décision dont est recours, une seule ligne permettant de penser que ce grief a été examiné et a fortiori les raisons pour lesquelles il aurait été rejeté » (recours, p. 5).

Il est certes vrai que dans la décision litigieuse, l'AFC expose de manière standardisée – sans se référer explicitement aux observations du 14 septembre 2020 des recourants – les raisons pour lesquelles elle considère que le principe de spécialité est respecté. 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 des recourants en lien avec le principe de spécialité n'est pas traité, il n'en reste pas moins que la décision attaquée, au long de ses quelques 35 pages, permet sans aucun doute de comprendre que l'autorité inférieure rejette l'argument des recourants, étant encore rappelé, comme relevé plus haut (cf. consid. 1.9.2), que tous les arguments soulevés par l'administré n'ont pas besoin d'être discutés.

Cependant, 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 aux recourants 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 en ce qui concerne la référence des recourants à l'art. L. 228 du Livre des procédures fiscales français. Pour rappel, l'autorité inférieure a expliqué que la DGFIP, dans le cadre d'un échange de lettres daté du 11 juillet 2017 et d'un autre courrier de la DGFIP de la même date, a garanti que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative seraient utilisées uniquement dans un contexte fiscal, dans le respect des dispositions conventionnelles applicables et de l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) ainsi que de son commentaire. Elle a en outre relevé que l'utilisation de ces informations dans tout autre contexte serait soumise à l'autorisation préalable de l'autorité compétente requise. C'est sur cette base que l'autorité inférieure a estimé que ces assurances ont permis de dissiper tout doute quant au respect par la DGFIP de l'obligation de confidentialité découlant du droit international, l'autorité inférieure rappelant que le Tribunal fédéral était parvenu à la même conclusion dans son arrêt du 26 juillet 2019 (ATF 146 II 150), à savoir qu'aucun indice concret ne permet de retenir que la France avait l'intention de violer le principe de spécialité ou l'obligation de garder le secret au sens de l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. L'autorité inférieure a encore précisé que pour écarter tout doute à ce sujet, les autorités françaises lui ont fait parvenir, à sa demande, une nouvelle garantie en ce sens en date du 2 janvier 2020 (décision finale de l'AFC, ch. 8.2).

Dans ces circonstances, il apparaît que la décision attaquée était suffisamment motivée pour que les recourants saisissent la portée de celle-ci et puissent l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'ils ont du reste fait. En effet, le Tribunal de céans en veut pour preuve le mémoire de recours des recourants, long de 16 pages, duquel il ressort que ceux-ci ont parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure. La Cour relève au surplus que les recourants ont pu faire valoir devant elle l'entier de leurs arguments. Dans ces conditions et au vu du plein pouvoir d'examen du Tribunal de céans (cf. consid. 1.6.2 et 1.6.3 *supra*), il y aurait de toute façon lieu de considérer qu'une violation éventuelle du droit d'être entendu des recourants 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 ce qui précède, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu doit être rejeté.

**1.9.6** A ce stade, il sied encore d'examiner la violation alléguée du droit de consulter les pièces sur lesquelles l'AFC s'est basée pour établir les faits figurant aux ch. 6.4 et 6.5 de sa décision et de se déterminer sur elles avant que l'AFC rende sa décision.

**1.9.6.1** L'AFC explique dans sa décision que l'établissement des faits se fonde, outre sur la demande d'assistance administrative, sur une déclaration des autorités fiscales allemandes dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle en cours, une prise de position soumise par UBS dans le cadre d'une enquête en cours diligentée par le Ministère public de la Confédération, ainsi qu'un mandat de perquisition émis par le parquet de Bochum le 3 juillet 2013 en rapport avec les perquisitions au siège d'UBS Deutschland AG à Francfort et auprès d'autres sites d'UBS en Allemagne. Elle estime en substance qu'il s'agit de pièces relatives à des procédures tierces qui ne font pas partie des actes de procédure proprement dits, d'autant plus que les personnes concernées par la présente demande sont tout au plus indirectement concernées par ces pièces. Elle ajoute que dans la mesure où elle a eu recours à ces pièces pour l'établissement des faits, il peut être renvoyé aux explications données en ce qui concerne leur contenu essentiel (décision finale de l'AFC, ch. 6.4).

**1.9.6.2** En l'espèce, le Tribunal relève d'abord que les recourants, agissant par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel, ne pouvaient pas, en raison de leur devoir de motivation, se limiter à indiquer dans leur recours, d'une manière toute générale, qu'ils auraient été privés du droit de consulter les « pièces sur lesquelles l'AFC s'est basée pour rédiger les ch. 6.4 et 6.5 de sa décision », sans les mentionner concrètement. Il n'appartient en effet pas au Tribunal de céans de trier l'intégralité des éléments figurant sur plusieurs pages de la décision attaquée pour tenter de déterminer à quelles pièces les recourants souhaitaient accéder. Quoiqu'il en soit, si les pièces qu'ils voulaient obtenir correspondent à celles qui sont mentionnées par l'autorité inférieure ci-dessus (cf. consid. 1.9.6.1), force est d'admettre que ces dernières se rapportent à une procédure tierce et qu'elles ne concernent pas concrètement les recourants, de sorte que l'art. 26 PA ne leur octroie aucun droit de les consulter (cf. consid. 1.9.2 *supra*).

**1.9.6.3** Il peut encore être ajouté ce qui suit. Contrairement à ce qu'invoquent les recourants, l'accès aux pièces qu'ils réclament ne leur aurait été d'aucun secours pour démontrer la réalité de la violation du principe de

spécialité par les autorités françaises. D'une part, le Tribunal fédéral a en effet jugé – d'une manière qui lie la Cour de céans – qu'il n'existait aucun indice concret permettant de conclure que la France a l'intention de violer le principe de spécialité ou l'obligation de confidentialité prévus à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR (cf. ATF 146 II 150 consid. 7). D'autre part, comme il sera exposé ci-dessous (cf. consid. 5.2), l'examen de l'existence d'un lien de causalité entre les données prétendument volées et la demande litigieuse n'est pas déterminant dans le cas d'espèce pour considérer que la présente requête ne se fonde pas sur des données volées. En effet, il est admis en l'espèce que l'autorité requérante française n'a pas donné d'assurance en lien avec les données qu'elle a obtenues de la part de l'Allemagne. Partant, le contenu exact des pièces dont la consultation est requise n'a aucune incidence sur l'évaluation des conditions matérielles de la requête, de sorte que la Cour de céans ne saurait retenir qu'elles ont été utilisées au détriment des recourants.

De surcroît, le contenu des pièces en question 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 des recourants. Leur droit d'être entendu ne saurait en effet être compris comme aussi absolu, en particulier après une pesée des intérêts en présence. Il ne fait enfin aucun doute que les recourants ont largement eu l'occasion de s'exprimer sur le contenu des pièces en question qui sont résumées dans la décision attaquée, de sorte que leur droit d'être entendu a été respecté.

Au vu de ce qui précède, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu doit être rejeté.

**1.9.7** On précisera enfin, à toutes fins utiles, que le grief de la violation du droit d'être entendu invoqué par la recourante 4 n'a pas à être examiné (recours, p. 7 à 8), dès lors que son recours a été déclaré irrecevable (cf. consid. 1.4 *supra*).

## **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 (cf. 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 (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 ; 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 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). A 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 ; ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 précité consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 précité 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 146 II 150 consid. 7.1.3 ; ATF 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; 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 ; 2C\_545/2019 précité 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 ; et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

## **2.7**

**2.7.1** L'Etat requérant doit également respecter le principe de subsidiarité (cf. 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 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 ; 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 quelques explications 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 (consid. 2.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

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

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

**2.9** Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se

prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

### 3.

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 4 *infra*), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par le recourant (cf. consid. 5 *infra*). 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. 1.6.3), seuls seront traités spécifiquement les griefs invoqués par le recourant 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 le recourant, de telle sorte (cf. ci-avant consid. 1.6.2) 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** Dans un premier grief, les recourants se plaignent d'une violation du principe de spécialité. Ils font valoir en substance que les assurances données par la DGFIP seraient insuffisantes, dès lors qu'une dénonciation par cette autorité aux autorités de poursuite pénale serait désormais obligatoire selon l'art. L. 228 du livre des procédures fiscales français. Ils soutiennent à cet égard que le « risque est d'autant plus grand que la DGFP a limité son engagement de ne pas transmettre à une autorité pénale les renseignements reçus à la procédure concernant l'UBS, ce qui n'exclut donc pas une transmission à une autorité pénale à fins de poursuite dans une autre procédure » (recours, p. 11). Ils se réfèrent également à un arrêt

du Tribunal de céans, l'arrêt A-1510/2020 précité, à teneur duquel il ressortirait que des renseignements transmis par le biais de l'entraide auraient été communiqués aux autorités pénales françaises par l'administration fiscale en violation des engagements de la France. Ils ajoutent que cet arrêt du Tribunal de céans fait référence à un jugement du Tribunal de Grande Instance de Paris du 20 février 2019 qui constaterait la violation du principe de spécialité par la France.

**5.1.2** A titre liminaire, la Cour de céans relève que le Tribunal fédéral a jugé – d'une manière qui la lie – que l'autorité française avait fourni des garanties suffisantes concernant le principe de spécialité. La Haute Cour a ainsi retenu qu'il n'existait aucun indice concret permettant de conclure que la France a l'intention de violer le principe de spécialité ou l'obligation de confidentialité prévus à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. Ce faisant, le Tribunal fédéral s'est référé en particulier aux assurances fournies par l'autorité française en date du 11 juillet 2017 – à savoir la solution amiable et la lettre de la DGFIP (cf. ATF 146 II 150 consid. 7 ; consid. D *supra*). De surcroît, le TAF relève qu'en date du 2 janvier 2020, l'autorité requérante a fait parvenir à l'AFC une nouvelle garantie certifiant qu'elle respecterait ses engagements tels que formulés dans les actes du 11 juillet 2017 précités (« aucune transmission des renseignements reçus de vos services n'aura lieu en faveur des autorités en charge de la procédure pénale pendante en France contre la banque UBS, et [...] ces renseignements seront exclusivement utilisés contre les personnes visées par notre demande (y inclus des personnes tierces dans un contexte fiscal) », cf. décision finale de l'AFC, ch. 8.2).

**5.1.3** Par surabondance de moyens, la Cour de céans relève qu'elle ne nie pas que les différentes garanties fournies par la France en lien avec le respect du principe de spécialité, telles que décrites au consid. 5.1.2 ci-avant, concernent pour l'essentiel la banque UBS. Toutefois, on ne saurait déduire a contrario que l'autorité requérante entendrait violer le principe de spécialité à l'égard des recourants. En effet, ni les éléments du dossier ni les affirmations des recourants – formulées de manière hypothétique – ne prouvent, ni même n'étaient, le fait prétendu que les informations relatives aux recourants pourraient être utilisées en violation du principe de spécialité. La garantie formulée par la DGFIP doit aussi être comprise à l'aune du caractère collectif de la demande qu'elle a présentée le 11 mai 2016 et concerne ainsi aussi des clients ou ex-clients de la banque UBS. Il n'y a donc pas lieu de retenir que les renseignements relatifs aux recourants pourraient être utilisés dans le cadre d'une procédure pénale, au détriment de tiers ou encore qu'ils seront utilisés autrement que pour procéder à la

taxation envisagée par l'autorité requérante, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.3). Dès lors, il y a lieu de considérer que les craintes des recourants quant à une violation du principe de spécialité à leur égard demeurent au stade de la conjecture toute générale. De surcroît, la Cour de céans observe qu'au ch. 3 du dispositif de la décision litigieuse, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité française au respect dudit principe (« d'informer la Direction Générale des Finances Publiques [...] que les renseignements transmis ne peuvent être utilisés dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR). »).

**5.1.4** Il est précisé que les personnes dont l'identité apparaîtrait dans la documentation bancaire sont protégées par le 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 elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI-FR ; ATF 147 II 13 consid. 3.4, 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3).

**5.1.5** Le Tribunal de céans relève enfin que le jugement du Tribunal de Grande Instance de Paris du 20 février 2019 auquel les recourants se réfèrent dans leur recours ne modifie en rien son raisonnement en ce qui concerne l'appréciation du respect du principe de spécialité. Il est vrai que le Tribunal français a retenu dans son arrêt que certaines informations transmises par la Suisse dans le cadre de l'assistance administrative ont été intégrées, du moins en partie, dans l'enquête pénale contre la banque UBS. Il a cependant constaté, dans son jugement, que « les dispositions de la directive sur l'assistance administrative et de la convention fiscale OCDE n'ont pas été respectées » et qu'il « appartient donc au Tribunal de veiller à ce que les dits (sic) documents ne soient pas pris en compte en ce qui concerne les poursuites pour blanchiment de fraude fiscale » (jugement, p. 66). Ce qui précède a également été constaté par le Tribunal fédéral à l'ATF 146 II 150 (consid. 7.8.2). Par ailleurs, il n'aura pas échappé aux recourants que les conséquences de l'arrêt français sur le respect du principe de spécialité ont été relativisées par le Tribunal de céans dans l'arrêt A-1510/2020 précité. Ce dernier a constaté que ce jugement constitue certes un moyen de preuve d'une utilisation illégale de données transmises par la Suisse en 2015 dans le cadre de l'entraide administrative

(cf. arrêt du TAF A-1510/2020 précité consid. 3.3.3). Il a cependant ajouté qu'il n'apporte aucun élément nouveau et concret qui permettrait de conclure que les autorités fiscales françaises transmettront aux autorités de poursuite pénale les données transmises sur la base de la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016, dans le cadre de la procédure pénale contre UBS. Cette appréciation peut être confirmée par le Tribunal de céans dans le cas d'espèce et en ce qui concerne d'autres procédures pénales également. En définitive, les assurances données par la France les 11 juillet 2017 et 2 janvier 2020 sont suffisantes pour considérer que l'autorité française respecte le principe de spécialité, sans que le jugement français précité ne modifie cette appréciation et sans qu'il soit nécessaire d'exiger des assurances supplémentaires. Mal fondé, le grief de violation du principe de spécialité doit être écarté.

## 5.2

**5.2.1** Au moyen d'un deuxième grief (recours, p. 12), les recourants reprochent 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 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 leur grief, les recourants indiquent que « c'est l'achat de données volées qui a permis aux autorités allemandes de perquisitionner les locaux de UBS en Allemagne et de saisir le fichier Excel sur lequel la France fonde sa demande d'entraide » (recours, p. 15). Ils ajoutent que c'est sur la base de deux actes punissables en droit suisse, à savoir un espionnage économique – c'est-à-dire l'achat illégal par le Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie d'un CD de données – et une seconde infraction que les recourants ne qualifient pas sous l'angle juridique, mais qu'ils décrivent comme « des actes ayant conduit à la présence dans les locaux de UBS en Allemagne du fichier Excel contenant les données des clients [de la banque UBS] [...] », que les autorités françaises sont entrées en possession des données sur lesquelles elles se basent pour demander l'entraide (recours, p. 15). Ainsi, de l'avis des recourants, il n'est pas possible de retenir qu'un Etat agit de bonne foi « lorsqu'il demande l'entraide sur la base de plusieurs actes punissables en Suisse », ajoutant « [qu']octroyer l'entraide dans ces circonstances reviendrait à encourager la commission de tels actes au mépris de l'ordre juridique » (recours, p. 16). Ils relèvent enfin qu'il est « erroné de retenir que l'engagement de l'Etat français à ne pas exploiter de telles données aurait été limité aux seules données volées par Falciani et qu'il n'existe pas de raison de considérer que

l'art. 3 de l'arrêté fédéral du 18 juin 2010 portant approbation d'un nouvel avenant à la CDI CH-FR ne soit pas opposable à la France » (recours, p. 16).

**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'allèguent les recourants. 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 aux consid. 5.2.3.1 à 5.2.3.2 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'invoquent les recourants, 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. Le Tribunal relève encore à ce sujet que l'art. 3 al. 1 de l'arrêté fédéral du 18 juin 2010 portant approbation d'un nouvel avenant à la Convention entre la Suisse et la France contre les doubles impositions (RS 672.934.9), qui dispose que « [l]e Conseil fédéral déclare au Gouvernement de la République française que la Suisse n'accorde pas l'entraide administrative en matière fiscale lorsque la demande d'entraide se fonde sur des données obtenues illégalement et qu'elle demandera en tel cas l'entraide judiciaire », n'est pas déterminant dans ce contexte, contrairement à ce que tentent de soutenir les recourants. En effet, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, lors de l'examen de la recevabilité d'une demande, il est avant tout déterminant de savoir si *l'Etat requérant s'est engagé ou non* à ne pas présenter une demande fondée sur des données volées (cf. consid. 2.4.3 *supra*). Tel n'est pas le cas en l'occurrence, non seulement parce que les données ne peuvent pas en l'espèce être considérées comme ayant été volées, mais aussi parce que le dossier ne fait état d'aucun engagement de la part de la France de ne pas présenter de demandes en lien avec les données sur lesquelles les demandes du 11 mai 2016 ont été déposées.

**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 prévalent les recourants, 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 les recourants n'invoquent au demeurant pas. Partant, le grief des recourants doit être rejeté.

### 5.3

**5.3.1** Dans un dernier grief, les recourants se plaignent d'une violation du principe de subsidiarité. Ils prétendent que l'autorité française n'aurait mené aucune mesure d'enquête relative aux personnes figurant sur les listes B et C. Ils estiment que « [c]onsidérer dans ces conditions que le principe de subsidiarité est préservé semble relever d'une inadvertance, ce d'autant plus que le Tribunal fédéral ne développe aucunement son raisonnement à ce propos » (recours, p. 16).

**5.3.2** La Cour de céans relève à titre liminaire que le Tribunal fédéral s'est déjà prononcé sur un grief identique dans l'ATF 146 II 150 et que les recourants se trompent lorsqu'ils prétendent « que le Tribunal fédéral ne développe aucunement son raisonnement à ce propos ». Pour rappel, le Tribunal fédéral est arrivé à la conclusion que la DGFIP a épuisé toutes ses sources de renseignements internes (ATF 146 II 150 consid. 9.2). Il a en particulier constaté qu'avant de soumettre sa demande d'assistance administrative à la Suisse, la DGFIP avait comparé les listes B et C avec diverses autres données, ce qui avait conduit à exclure environ 10 % des



numéros figurant sur ces listes. Ainsi, de l'avis du Tribunal fédéral, il n'est pas exact que la DGFIP n'a entrepris aucune mesure d'enquête concernant les listes B et C. On rappellera à cet égard que le Tribunal de céans est lié par ce qui a déjà été jugé par le Tribunal fédéral (cf. consid. 1.6.3 *supra*). La Cour de céans ajoutera encore ce qui suit, étant précisé que les recourants n'apportent aucun élément nouveau à l'appui de leur grief, ces derniers se limitant à formuler des critiques de nature appellatoire.

**5.3.3** Dans le domaine de l'assistance internationale en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4). Ainsi, en vertu du principe de la confiance qui gouverne les rapports entre les parties à une CDI (cf. consid. 2.4.2 *supra*), l'Etat requis – en l'espèce la Suisse, agissant par l'AFC – n'a pas à remettre en question, à moins de doutes sérieux ou de contradictions manifestes, les affirmations de l'Etat requérant, qui déclare avoir agi conformément à la convention et épuisé ses sources de renseignements internes. Autrement dit, les déclarations de l'Etat requérant bénéficient d'une présomption d'exactitude et celui-ci n'a pas à apporter la preuve de ses affirmations. Si en théorie il est vrai qu'un éclaircissement pourrait être demandé à l'Etat requérant, afin de lever des doutes sérieux quant au respect du principe de la subsidiarité, rien dans le cas d'espèce ne soulève de telles incertitudes.

**5.3.4** A ce propos, le Tribunal relève que l'autorité requérante a indiqué dans le courrier d'accompagnement de leur requête du 11 mai 2016 que « dans le cadre de la présente affaire, les moyens de collecte du renseignement, prévus par notre procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés ». Elle a en outre mentionné dans sa demande avoir « épuisé tous ses moyens internes d'investigation » (p. 3). Ces déclarations reviennent en substance à affirmer, à la lumière du principe de la confiance (cf. consid. 2.4.2 *supra*), que le principe de subsidiarité a été respecté, et ce, pour l'entier de la période concernée par la demande. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance, la Suisse ne saurait remettre en cause ces déclarations sur la base des allégations apportées par les recourants.

De plus, aucun élément en l'espèce ne justifierait de reconsidérer la bonne foi de l'autorité inférieure quant aux conditions dans lesquelles la demande d'assistance administrative a été déposée.

Compte tenu de ce qui précède, le respect du principe de subsidiarité et du principe de la bonne foi doit être considéré comme donné. Mal fondé, ce grief doit être rejeté.

## **6.**

**6.1** Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels s'élèvent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à un montant qui est réduit à Fr. 3'500.-, afin de tenir compte du fait que les procédures A-1605/2021 et A-1607/2021, dont la jonction requise par les recourants a été rejetée par le Tribunal (cf. consid. 1.7 *supra*), présentent des questions juridiques, pour l'essentiel, semblables (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. Le solde de Fr. 1'500.- leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**6.2** 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).

## **7.**

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.**

La demande de jonction des procédures A-1605/2021 et A-1607/2021 est rejetée.

**2.**

Le recours déposé par les recourantes 2 et 4 est irrecevable.

**3.**

Le recours déposé par les recourants 1 et 3 est rejeté.

**4.**

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 3'500.- (trois mille cinq cent francs), sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.- (cinq mille francs). Le solde de Fr. 1'500.- (mille cinq cent francs) leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**5.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**6.**

Le présent arrêt est adressé aux recourants et à l'autorité inférieure.

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Jérôme Gurtner

**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 :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)