



---

Cour VI  
F-6338/2020, F-1447/2021

## Arrêt du 18 août 2022

---

Composition

Claudia Cotting-Schalch (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Gregor Chatton, juges,  
Laura Hottelier, greffière.

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
représentées par Maîtres Jean-Frédéric Maraia et Julien  
Witzig, avocats,  
Schellenberg Wittmer SA, Rue des Alpes 15bis, Case  
postale 2088, 1211 Genève 1,  
recourantes,

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).

**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 X.\_\_\_\_\_ 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 X.\_\_\_\_\_ (Switzerland) AG (ci-après : X.\_\_\_\_\_). 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] :

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

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

**B.**

**B.a** Par ordonnance du 10 juin 2016, l'AFC requit la banque X. \_\_\_\_\_ 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 26 juillet 2016.

**C.**

La banque X. \_\_\_\_\_ 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 X. \_\_\_\_\_ 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 : cf. notamment arrêt du TF 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 X. \_\_\_\_\_ 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 X. \_\_\_\_\_ 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.**

En dates du 22 et 24 juillet 2020, l'AFC transmet à B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ l'intégralité des pièces de leurs dossiers respectifs.

**H.**

Par décisions finales du 10 novembre 2020 et 26 février 2021, notifiées respectivement à A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ en tant que personnes concernées, l'AFC décida d'accorder l'assistance administrative à l'autorité française.

**I.**

Par acte du 11 décembre 2020 et 29 mars 2021, les intéressées (ci-après également : les recourantes) déposèrent des recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou TAF) à l'encontre des décisions finales de l'AFC précitées. Elles conclurent à titre de mesures provisionnelles, à la non-transmission de renseignements à la DGFIP, et, principalement, à l'annulation des décisions précitées ainsi qu'au renvoi des causes à l'autorité précédente pour nouvelles décisions et réparation de la violation de leur droit d'être entendues.

Subsidiairement, les recourantes conclurent à la transmission, de manière anonymisée, de toutes les pièces sur lesquelles l'AFC se serait fondée pour rendre ses décisions, à ordonner à cette autorité de requérir des éclaircissements quant à la destination réelle des informations requises par la DGFIP, à l'octroi d'un délai pour compléter les recours après l'obtention desdits documents, à l'annulation des décisions susmentionnées, au rejet des demandes d'assistance administrative ainsi qu'à la non-transmission des informations à la DGFIP. Plus subsidiairement, elles conclurent à l'annulation des décisions de l'AFC du 11 décembre 2020 et 29 mars 2021, à l'irrecevabilité ou au rejet des demandes d'assistance administrative et à la non-transmission des informations à la DGFIP, le tout sous suite de frais et dépens. Les intéressées demandèrent également la jonction de leurs procédures.

**J.**

Par courriers des 17 mars et 10 juin 2021, l'AFC conclut au rejet des recours, réfutant tous les griefs des recourantes.

Ces courriers furent communiqués aux intéressées par ordonnances des 25 mars et 15 juin 2021.

**K.**

Par courriers des 31 mars et 25 juin 2021, les recourantes déposèrent des répliques, dans lesquelles elles persistent dans toutes leurs conclusions tendant à l'admission de leurs recours. Elles requièrent à nouveau la jonction de leurs causes.

Ces écrits furent communiqués à l'autorité inférieure par ordonnances du 6 avril et 30 juin 2021.

**L.**

Par ordonnances du 11 février 2022, le Tribunal informa les parties que sa Cour VI était désormais compétente pour le traitement des procédures A-6338/2020 ainsi que A-1447/2021 et que le numéro des procédures de celles-ci étaient désormais F-6338/2020 et F-1447/2021. La composition du collège fut par ailleurs communiquée et un délai imparti pour le dépôt d'une éventuelle demande de récusation.

Les recourantes ne firent pas usage de cette possibilité.

**M.**

Par ordonnance du 21 mars 2022, le Tribunal informa B. \_\_\_\_\_ d'un

changement dans la composition du collège et lui impartit un délai pour le dépôt d'une éventuelle demande de récusation.

La prénommée ne fit pas usage de cette possibilité.

#### **N.**

Par décision incidente du 22 avril 2022, le Tribunal joignit les causes F-6338/2020 et F-1447/2021 sous un seul numéro de référence, à savoir le F-6338/2020.

#### **O.**

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 intéressées disposent en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

### 1.3

**1.3.1** Il convient, à titre préliminaire, de statuer sur les requêtes de mesures provisionnelles tendant à l'octroi de l'effet suspensif formulées dans les recours. A l'appui de leurs mémoires, les recourantes ont demandé au Tribunal « *d'enjoindre l'AFC de ne transmettre aucun renseignement [les] concernant à la DGFP sur la base de l'art. 21a LAAF jusqu'à droit connu dans la présente cause* ».

**1.3.2** 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).

En matière d'assistance administrative, l'art. 21a LAAF prévoit une procédure spéciale, dans laquelle les personnes habilitées à recourir ne sont informées de la demande qu'après la transmission des renseignements lorsque l'autorité requérante établit de manière vraisemblable que l'information préalable des personnes habilitées à recourir compromettrait le but de l'assistance administrative et l'aboutissement de son enquête (cf. XAVIER OBERSON, Le développement de l'échange international d'informations en matière fiscale, *in* : La Semaine judiciaire 2021 II, p. 105). L'assistance administrative ne saurait toutefois être accordée tant que le recours n'est pas tranché par un arrêt définitif et exécutoire. En particulier, aucun document ou information ne peuvent, dans l'intervalle, être transmis à des autorités étrangères (cf., notamment, arrêt du TAF A-105/2021 du 24 septembre 2021 consid. 5.5). En revanche, la remise de « status updates », qui ne contiennent aucun élément permettant l'identification, est autorisée. L'Administration fédérale ne contrevient donc pas au droit international en informant l'autorité requérante qu'un recours a été formé et que la procédure est dans les mains des cours fédérales (cf. ATF 144 II 130 consid. 8 ss).

**1.3.3** En l'espèce, le 11 mai 2016, les autorités compétentes françaises ont adressé à l'AFC une demande collective d'assistance administrative (cf. let. A.a ci-avant) et chacune des recourantes a été informée de l'existence de la procédure d'assistance administrative par courriers de la banque X. \_\_\_\_\_ du 5 juillet 2016, qui leur a également transmis une copie d'une lettre explicative de l'AFC du 10 juin 2016 (cf. mémoires de recours, annexes 28).

**1.3.4** Par conséquent, si la DGFIP a effectivement sollicité l'assistance administrative auprès de l'AFC, les intéressées ont dument été informées de l'existence des procédures précitées. Toutefois, le Tribunal a indiqué à celles-ci que l'assistance administrative ne serait pas accordée tant qu'un jugement définitif et exécutoire n'aurait pas été rendu dans les présentes causes (cf. pces. 2 TAF).

**1.3.5** Au vu de ce qui précède, et en particulier de l'effet suspensif *ex lege* (art. 19 al. 3 LAAF), les requêtes de mesures provisionnelles des recourantes tendant à la non-transmission de renseignements sur la base de l'art. 21a LAAF doivent être déclarées sans objet.

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

## **1.4**

**1.4.1** Les recourantes 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 ; 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).

**1.4.2** 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 (ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

**1.4.3** 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 ; ATF 135 III 334 consid. 2 et 2.1 p. 335 s. ; 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. consid. E.a

ci-dessus) portée par la banque X. \_\_\_\_\_ 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 (ATF 146 II 150 ; cf. consid. 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 : cf. notamment arrêt du TF 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. 3).

## 1.5

**1.5.1** En premier lieu, les recourantes se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendues par l'autorité inférieure en relation avec le devoir de motivation de l'AFC et leur droit de consulter les pièces au dossier.

### 1.5.2

**1.5.2.1** Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 ; arrêt du TF 4A\_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas nécessairement se prononcer sur tous les moyens soulevés par les parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (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). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (cf. arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4),

visé aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (cf. arrêt du TF 5A\_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

**1.5.2.2** La jurisprudence a également 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 (cf. ATF 141 V 557 consid. 3 , 135 I 279 consid. 2.3).

**1.5.2.3** S'agissant de l'accès au dossier, l'art. 26 PA garantit expressément le droit de consulter les pièces du dossier dont, en particulier, les observations responsives des autorités (let. a), ainsi que tous les actes servant de moyens de preuve (let. b), au siège de l'autorité appelée à statuer. Il suffit à cet égard que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (cf. ATF 128 V 272 consid. 5b/bb ; 112 Ia 202 consid. 2a). En revanche, le droit d'être entendu ne comprend pas le droit de consulter les dossiers relatifs à d'autres procédures ne concernant pas la partie concernée (cf. BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, *in* : Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [éd.], *Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG]*, 2. Aufl. 2016, n° 59 *ad* art. 26 PA). De pratique constante, les actes dits internes à l'administration, qui sont destinés à la formation de l'opinion et n'ont pas le caractère de preuves, restent exclus, tant selon la Constitution que la PA, du droit de consulter les dossiers. Le droit d'être entendu s'étend généralement à tous les actes de procédure susceptibles de servir de base à la décision ultérieure. L'accès aux dossiers ne peut donc pas être refusé au motif que les dossiers en question sont sans importance pour l'issue de la procédure. Il faut laisser à la personne concernée le soin d'évaluer elle-même la pertinence des dossiers (cf. WALDMANN/OESCHGER, *op. cit.*, n° 64 *ad* art. 26 PA ; ATF 129 V 472 consid. 4.2.2 ; 125 II 473 consid. 4a ; 115 V 297 consid. 2g/aa). Selon l'art. 28 PA, une pièce dont la consultation a été refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (cf. arrêt du TF 2C\_609/2015, 2C\_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-5541/2014 du 31 mai 2016 consid. 3.1.3).

**1.5.2.4** Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, l'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétisent le droit d'être entendu (cf. arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 3.3). L'art. 15 al. 1 LAAF prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. Quant à l'art. 15 al. 2 LAAF, il permet à l'Administration fédérale, à condition que l'autorité étrangère émette des motifs vraisemblables de garder le secret, de refuser à la personne habilitée à recourir la consultation des pièces concernées, en application de l'art. 27 PA (cf. arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3 ; 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).

### **1.5.3**

**1.5.3.1** 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).

**1.5.3.2** Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s. ; arrêts du TF 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.1 et 2C\_32/2017 du 22 décembre 2017 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.3, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3).

### **1.5.4**

**1.5.4.1** En l'occurrence, comme mentionné ci-avant (cf. consid. 1.5.1 *supra*), les recourantes invoquent une violation de leur droit d'être entendues au motif que la décision finale attaquée est une « *décision-type* », pour l'essentiel identique pour tous les contribuables

visés par la demande de la DGFIP, et que l'AFC se fonde sur des décisions rendues par les tribunaux suisses dans le cadre de procédures dites « *pilotes* ».

**1.5.4.2** Dans ce contexte, il convient de relever, en premier lieu, que nonobstant la reprise de paragraphes standardisés – qui se justifie dans le cadre d'une administration rendant des décisions de masse – il apparaît que les décisions entreprises étaient suffisamment motivées pour que les recourantes saisissent leur portée et puissent les attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'elles ont du reste fait. Le Tribunal de céans en veut pour preuve les mémoires de recours des intéressées, desquels il ressort que ces dernières ont parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure.

**1.5.4.3** La Cour relève au surplus que celles-ci ont pu faire valoir l'entier de leurs arguments dans le cadre de leurs écritures dans les présentes causes. Dans ces circonstances et au vu du plein pouvoir d'examen du Tribunal de céans (cf. consid. 1.4.2 et 1.4.3 *supra*), il y aurait de toute façon lieu de considérer qu'une violation éventuelle du droit d'être entendues des recourantes liée à la standardisation de la décision – qui n'est du reste pas constatée dans le cas d'espèce – aurait été réparée devant lui.

**1.5.4.4** Par conséquent, le grief tiré de la violation du droit d'être entendues des intéressées doit être écarté sous cet angle.

## **1.5.5**

**1.5.5.1** Il convient ensuite d'examiner la conclusion tendant à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de produire tous les documents pertinents pour l'exercice de leur droit d'être entendues au motif que l'accès au dossier avait été lacunaire.

Les recourantes requièrent plus précisément l'accès, de manière anonymisée, à toutes les écritures, y compris les bordereaux de pièces, ainsi que les décisions rendues dans les procédures judiciaires suisses pour les causes ayant conduit à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_653/2018 du 26 juillet 2019 et à l'arrêt du TAF A-1562/2018 du 3 août 2020, des documents concernant la requête de l'AFC à l'origine du courrier du Directeur de l'OCDE du 29 juin 2017, de toutes notes concernant la rencontre entre l'AFC et la DGFIP du 22 juin 2017, ainsi que des éclaircissements de la DGFIP quant à la destination réelle des informations requises dans le cadre de la présente procédure.

**1.5.5.2** En l'espèce, les pièces relatives à d'autres procédures, à savoir celles qui ont mené à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_653/2018 du 26 juillet 2019 et à l'arrêt du TAF A-1562/2018 du 3 août 2020, concernent une procédure parallèle d'assistance administrative impliquant la banque X. \_\_\_\_\_ SA, distinctes de la présente cause. Pour ce motif, lesdites pièces ne sauraient être remises aux recourantes, dans la mesure où elles ne sont pas couvertes par le droit d'être entendu (cf. voir consid. 1.5.2.3 *supra*). S'agissant des pièces « *absentes du dossier* », soit une requête adressée par l'AFC au Directeur du Centre de politique et d'administration fiscale de l'OCDE et le procès-verbal de la séance du 22 juin 2017 entre les autorités compétentes, l'autorité précédente a pris position à cet égard dans sa réponse du 6 avril 2021. Le courrier du 29 juin 2017 du Directeur du Centre de politique et d'administration fiscale de l'OCDE faisait suite à une communication avec un office tiers et n'a aucune portée sur la présente procédure. De plus, le compte rendu de la séance entre l'AFC et la DGFIP du 22 juin 2017 a été transmis aux intéressées dans le cadre de la réponse. Pour le surplus, lesdits éléments sont des événements ou échanges internes, d'ordre organisationnel ou relatifs à d'autres procédures, n'ayant aucune incidence sur la présente procédure en cours. Ainsi, il était loisible pour l'AFC de ne pas inviter les intéressées à prendre position sur ces éléments, ce d'autant moins que ces pièces n'ont pas été utilisées à leur détriment.

**1.5.5.3** Par conséquent, le Tribunal retient – à l'instar de l'AFC – que le contenu des pièces dont la production est requise par les recourantes soit n'est pas soumis au droit d'être entendu, soit n'a aucune incidence dans le cas d'espèce sur l'évaluation des conditions matérielles de la requête faite par la DGFIP. Dans la mesure où les éléments essentiels, sur lesquels 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 intéressées. Dans ces circonstances, le Tribunal de céans ne saurait considérer que le droit d'être entendues de ces dernières a été violé.

**1.5.5.4** Au vu de tout ce qui précède, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu doit être rejeté, tant en ce qui concerne la motivation de la décision querellée que la production par l'AFC des pièces précitées.

## **1.5.6**

**1.5.6.1** Enfin, il sied d'analyser le grief des recourantes relatif à la violation de la maxime inquisitoire, respectivement à l'établissement inexact ou incomplet des faits pertinents.

**1.5.6.2** La procédure administrative est essentiellement régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. arrêt du TF 2C\_605/2015 du 5 novembre 2015 consid. 2.3.1 s. ; arrêt du TAF A-1276/2018 du 12 janvier 2022 consid. 2). La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties, respectivement des contribuables en matière fiscale, de collaborer à l'établissement des faits (cf. arrêt du TAF A-3782/2020 du 6 avril 2022 consid. 1.7).

**1.5.6.3** La constatation des faits est inexacte lorsque la décision attaquée se fonde sur un état de fait contraire au dossier, faussement établi ou établi en contradiction avec les actes ou que des preuves sont appréciées de manière erronée. Est pour sa part incomplète la constatation des faits pour laquelle toutes les circonstances juridiquement pertinentes n'ont pas été prouvées ou pour laquelle les faits pertinents ont été relevés, mais n'ont cependant pas été appréciés ou ne se retrouvent pas dans la décision (cf. arrêts du TAF F-6365/2020 du 9 novembre 2021 consid. 1.5.5 ; A-3061/2015 du 25 septembre 2017 consid. 4.3 ; A-195/2016 du 5 juin 2017 consid. 5.1.2).

**1.5.6.4** En l'occurrence, les recourantes requièrent que l'AFC soit enjointe à obtenir des éclaircissements de la DGFIP quant à la destination réelle des informations requises dans le cadre de la présente procédure et que, par la suite, ceux-ci leur soient transmis afin qu'elles puissent se déterminer sur le respect du principe de la spécialité.

**1.5.6.5** A cet égard, il convient de rappeler que le rôle de l'Etat requis, en matière d'assistance administrative, est assez restreint, étant donné qu'il se borne à examiner si les documents requis sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. Les questions en lien avec le bien-fondé de l'imposition par l'Etat requérant doivent, quant à elles, être traitées par les autorités dudit Etat (cf. arrêts du TAF F-6365/2020 du 9 novembre 2021 consid. 1.5.5 ; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.6.2). Par ailleurs, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir, en principe, analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-444/2020 du 18 mai 2021 consid. 5.6.3).

**1.5.6.6** Partant, il n'appert pas que l'AFC ait manqué à son devoir d'instruction, ce qui aurait abouti à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents. Le grief des recourantes à cet égard et la requête y relative doivent ainsi être rejetés.

## **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 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 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 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 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] ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 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 ; 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. 4.1.1 ci-après sur l'application de cette jurisprudence au cas d'espèce ; ATF 146 II 150 consid. 5.6 ; cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 2.1.2 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] 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 ; arrêts du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 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 (voir 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 (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 (voir 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 précité consid. 4.2.1).

## **2.4**

**2.4.1** Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

**2.4.2** La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (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 (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

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

territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées. Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence, voir ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1).

## **2.5**

**2.5.1** La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »]; 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 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (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 du 24 août 2018 consid. 2.5 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 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 (ATF 146 II 150 consid. 6.2.2).

**2.6** Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir ATF 147 II 13 consid. 3.4, 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

## **2.7**

**2.7.1** L'Etat requérant doit également respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (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 du 24 août 2018 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 (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (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).

**2.8** Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 2.3 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 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** Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. De jurisprudence constante cependant, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 s., 142 II 218 consid. 3.6).

Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention, en l'espèce au sens de l'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FR, doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables.

Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C\_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujetti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7, 142 II 161 consid. 2.2.2; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les autorités concernées, soit les autorités nationales des Etats concernés, en fonction des recours prévus par le droit interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.4) ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés ou par le recours à la procédure amiable (voir art. 27 par. 1 CDI CH-FR ; cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

### **3.**

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme des demandes (cf. consid. 4 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourantes (cf. consid. 5 ci-après). A cet égard, il est rappelé que la requête collective d'assistance fiscale internationale

présentée par la France le 11 mai 2016, qui est aussi à la base des présentes procédures, a déjà fait l'objet d'une procédure pilote qui s'est soldée par l'ATF 146 II 150, dans lequel le Tribunal fédéral a jugé que l'assistance administrative devait être octroyée à la France. Compte tenu de cet arrêt, qui lie le Tribunal de céans (cf. consid. 1.4.3), seuls seront traités spécifiquement les griefs invoqués par les intéressées en relation avec des éléments sur lesquels le Tribunal fédéral ne s'est pas prononcés 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 : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] 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 est ici partiellement remise en cause par les recourantes, qui estiment que les demandes d'assistance administrative les concernant sont irrégulières vu qu'elles ont été qualifiées de « *série de demandes individuelles* » alors qu'elles auraient dû être qualifiées de demandes groupées, dans la mesure où l'AFC a utilisé « *des outils* » réservés à ce type de demandes, notamment les publications anonymes dans la Feuille fédérale. Dès lors, les intéressées maintiennent que les demandes administratives en question doivent être qualifiées de « *groupées* » et ne porter que sur la période postérieure au mois de février 2013, si bien que l'échange d'informations requis doit par conséquent être refusé.

**4.1.1** Concernant le grief soulevé par les intéressées relatif à la qualification faite par l'AFC de demande « *individuelle* » alors qu'elle aurait dû être qualifiée de « *groupée* », 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 du 29 octobre 2018 consid. 4.4 et 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1).

Le grief soulevé par les recourantes doit par conséquent être écarté.

**4.1.2** S'agissant de la période visée (cf. ch. XI par. 3 let. b du Protocole additionnel), il ressort de la demande que les renseignements et documents demandés par la DGFIP concernaient la période 2010 à 2014 pour ce qui est de l'impôt sur le revenu et la période 2010 à 2015 pour ce qui est de l'impôt de solidarité sur la fortune.

**4.1.3** Les intéressées font valoir à cet égard, vu que la demande administrative doit être qualifiée de « *groupée* », celle-ci ne peut porter que sur la période postérieure au mois de février 2013 et que l'échange d'informations les concernant doit par conséquent être refusé.

**4.1.4** Dans l'ATF 146 II 150, lequel lie la Cour de céans (cf. consid. 1.4.3 et 4.1.1 *supra*), le TF a avancé que l'interprétation de l'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014, à la lumière de son objet et de son but, de son contexte, ainsi que des circonstances de sa conclusion, montrait que ladite disposition limitait l'application du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel à la CDI CH-FR aux faits survenus pour toute période commençant à compter du 1<sup>er</sup> février 2013, uniquement pour les demandes groupées. Il a été également jugé que, dans le cas d'espèce, la demande ne devait pas être qualifiée de « *groupée* » au sens de l'art. 3 let. c LAAF, mais de « *demande collective* ». Par conséquent, l'assistance administrative doit en principe être accordée pour des périodes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, bien que la demande identifie les personnes concernées par d'autres moyens que par la fourniture du nom et de l'adresse.

**4.1.5** Cela étant, le grief des recourantes, qui s'en prend directement à l'arrêt précité du TF, ne peut être admis. En effet, il n'est pas possible devant la Cour de céans de remettre en cause cette appréciation, laquelle a été au demeurant encore confirmée à plusieurs reprises (cf. 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 irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021]).

Il s'ensuit que c'est à tort que les intéressées contestent l'existence des conditions formelles de l'assistance administrative en matière fiscale susmentionnées.

**4.2** S'agissant des autres conditions, elles ne sont, à juste titre, pas remises en cause par les intéressées, de telle sorte (cf. consid. 1.4.2 ci-avant) qu'il y a lieu d'admettre que toutes les conditions formelles sont satisfaites. En effet, le Tribunal de céans relève que la demande du 11 mai 2016 contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne, 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 X. \_\_\_\_\_ (ch. 2) ; le nom du détenteur d'informations, soit la banque X. \_\_\_\_\_ (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.

## **5.**

**5.1.1** Pour ce qui est des conditions de fond, les recourantes arguent en premier lieu que les informations les concernant ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable dès lors qu'elles résidaient en (...) durant la période visée et étaient donc « *contribuables fiscales* » en (...) durant la période sous contrôle. Le critère de rattachement du domicile fiscal n'étant pas établi, les demandes des autorités françaises devaient soit être déclarées irrecevables soit être rejetées.

Elles font en particulier valoir que l'Etat requérant a expliqué avoir comparé les informations transmises par les autorités allemandes avec les données et informations reçues précédemment de l'AFC, ainsi qu'avec les numéros de compte des contribuables ayant régularisé leur situation auprès de l'Administration fiscale française. Ayant pu recouper sur cette base

4'782 comptes avec des contribuables français, l'Etat requérant avait requis des informations pour les autres 40'379 numéros techniques pour lesquels aucun recoupement n'avait pu être établi avec un contribuable français. Or, les autorités de ce pays devaient procéder à un contrôle dans la mesure où l'attribution du code « domizil » à un numéro de compte était aléatoire et qu'aucune explication ne permettait d'établir la véracité de ce code et les modalités de son attribution à un compte, respectivement à un contribuable. Ainsi, en sollicitant sur cette base des informations au sujet d'environ 40'000 numéros techniques sans être en mesure d'en identifier les titulaires, l'Etat requérant excédait le cadre de l'échange de renseignements. Le procédé utilisé par les autorités françaises reposait ainsi sur des données aléatoires dépourvues de fiabilité – en particulier par rapport au domicile de la personne concernée – en vue d'obtenir des renseignements sur un grand nombre de contribuables. En procédant de la sorte, les intéressées estiment que l'Etat requérant violait le principe de proportionnalité en procédant à une « *pêche aux renseignements* ».

**5.1.2** En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie la Cour de céans (cf. consid. 1.4.3 ci-avant) que la demande litigieuse ne constituait pas une pêche aux renseignements prohibée et que les informations requises remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 146 II 150 consid. 6). A cet effet, la Haute Cour a relevé que la demande du 11 mai 2016 – qui constitue une « demande collective » (cf. consid. 4.1 *supra*) – répondait aux trois critères développés par la jurisprudence en lien avec les demandes groupées, applicables par analogie aux « demandes collectives », permettant d'exclure l'existence d'une fishing expedition (cf. consid. 2.5.2 ci-avant pour l'énumération exhaustive de ces trois critères ; ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2). L'analyse de la Haute Cour s'est portée spécifiquement sur le critère principalement contesté – à savoir celui exigeant que la demande expose le droit fiscal applicable et les raisons permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations, et donc violé le droit fiscal. A cet égard, le Tribunal fédéral a retenu que l'ensemble des éléments ressortant de la demande du 11 mai 2016 était propre à fonder un soupçon suffisant de l'existence d'un comportement contraire au droit fiscal de la part des personnes se trouvant sur les listes B et C.

Dès lors que la Cour de céans est tenue de se fonder sur les considérants de l'arrêt en cause et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral, il y a lieu de conclure que les arguments invoqués par les recourantes ne permettent pas de conclure que la demande litigieuse

constituerait une fishing expedition et violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

Au surplus, la jurisprudence a clairement établi qu'au stade de l'assistance administrative, la question de la résidence de la personne concernée par la procédure d'entraide n'a pas à être tranchée par l'Etat requis (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 *in fine*, 142 II 218 consid. 3.6; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4). L'assistance administrative en matière fiscale ne dépend dès lors pas du domicile de la personne concernée. Au contraire, la probabilité que la personne concernée soit soumise à une obligation fiscale limitée ou illimitée dans l'Etat requérant pendant la période concernée suffit (voir arrêt du TAF A-6290/2017 du 12 octobre 2018 consid. 4.3.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C\_999/2018 du 14 novembre 2018]). En effet, l'Etat requérant doit pouvoir obtenir de l'Etat requis des documents lui permettant de consolider sa position s'il considère qu'un contribuable assujéti dans l'Etat requis (ou dans un Etat tiers, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants) a en réalité sa résidence fiscale chez lui, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent ou que l'on est en présence d'autres points de rattachement fiscalement déterminants (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.3.6).

**5.1.3** De surcroît, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a, pour ce motif également, pas à être examinée définitivement par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 218 consid. 3.6 et 142 II 161 consid. 2.2.2 *in fine* ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4). Le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable (cf. art. 4 MC OCDE) ou par le recours à la procédure amiable (cf. art. 26 MC OCDE). Une telle question n'intéresse pas la Suisse au stade de la procédure d'assistance administrative. Elle n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la compétence formelle pour la trancher (cf. *supra* consid. 2.9). Dans ces circonstances, l'éventuelle existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne permet pas de remettre en question la bonne foi de ce dernier, laquelle reste donc présumée. Il y a également lieu de préciser qu'il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7 ; cf. aussi arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7.4).

Il sied encore de relever que le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de juger que les codes de domicile français figurant sur les listes B et C constituaient des critères d'assujettissement suffisants pour considérer que les renseignements requis étaient vraisemblablement pertinents (cf. arrêt du TAF A-1562/2018 du 3 août 2020 consid. 4.2). Cet élément est de surcroît appuyé par l'arrêt du Tribunal fédéral qui a jugé dans l'ATF 146 II 150 - à tout le moins implicitement en considérant que la demande du 11 mai 2016 était admissible - que ces codes de domicile constituaient des éléments suffisants pour justifier la requête d'assistance fiscale internationale, et explicitement au considérant 6 que « *les renseignements demandés remplissent la condition de la pertinence vraisemblable selon l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR* ». Dans ces circonstances et compte tenu du fait qu'il est incontestable que les recourantes figurent avec un code domicile français « 111 » dans la liste Excel annexée à la requête du 11 mai 2016, il y a lieu de retenir que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant dans le cas d'espèce, à savoir celui du domicile, est suffisamment plausible pour que les renseignements requis soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Dans ces conditions, la question de savoir si ce critère entre en concurrence avec un critère d'assujettissement de (...), Etat dans lequel les intéressées font valoir avoir été domiciliées fiscalement durant la période sous contrôle, n'a pas à être examinée par la Cour de céans.

**5.1.4** Dès lors que les requêtes de l'autorité française ne constituent pas une « fishing expedition », que les renseignements requis et à transmettre respectent strictement le principe de la pertinence vraisemblable, le principe de proportionnalité (tel que concrétisé dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale notamment par les éléments précités) doit être considéré en l'espèce comme respecté (arrêt du TAF A-3045/2020 du 29 mars 2021 consid. 5.1.3).

**5.1.5** Partant, le premier grief au fond en lien avec le domicile – et avec la violation du principe de proportionnalité y relatif – invoqué par les recourantes doit être rejeté.

## **5.2**

**5.2.1** Au moyen d'un deuxième grief, les intéressées reprochent à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance administrative sans avoir clarifié l'ensemble des faits et d'avoir procédé en possible violation du principe de la bonne foi et de l'art. 7 let. c LAAF. Cette question juridique

n'ayant pas été traitée dans l'ATF 146 II 150, il convient par conséquent de l'examiner plus en détail dans la présente cause.

A l'appui de leur grief, les recourantes avancent que l'arrêt du TAF A-1534/2018 du 3 août 2020 ne permet pas de clarifier l'ensemble des circonstances factuelles ayant conduit à l'obtention par l'Etat requérant d'informations sur les relations bancaires d'un établissement suisse, de la présence de ces données hors de Suisse et à leur saisie. Un tel éclaircissement permettrait d'éviter que la transmission d'informations puisse contrevenir à l'art. 7 let. c LAAF.

**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 X. \_\_\_\_\_ 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 X. \_\_\_\_\_ 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. consid. 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 de X. \_\_\_\_\_ Deutschland AG à Francfort. Le serveur de sauvegarde comprenait des sauvegardes des ordinateurs des employés de X. \_\_\_\_\_ 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 X. \_\_\_\_\_ 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 X. \_\_\_\_\_ 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 X. \_\_\_\_\_. C'est dans le cadre de ces enquêtes que le parquet de Bochum aurait procédé à diverses perquisitions au siège de X. \_\_\_\_\_ Deutschland AG à Francfort et auprès d'autres sites de X. \_\_\_\_\_ en Allemagne. Lors de la perquisition au siège de la banque X. \_\_\_\_\_ 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 X.\_\_\_\_\_ dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative (cf. Décision finale de l'AFC, ch. 6.4).

**5.2.3** Quant à l'existence d'un lien de causalité entre les données prétendument volées et la demande d'assistance administrative dont se prévalent les recourantes, 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 du 7 décembre 2018 consid. 5.4). Nonobstant ce qui précède et par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève tout de même 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 X.\_\_\_\_\_, 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 : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6 ; consid. A.b et 5.2.2 *supra*).

**5.2.4** Partant, le grief tiré de la violation du principe de la bonne foi en lien avec l'utilisation de données volées doit être rejeté.

### **5.3**

**5.3.1** Dans un troisième grief, les intéressées avancent que les principes de spécialité et de la confiance ne seraient pas respectés dans le cas d'espèce. A l'appui de leur grief, elles arguent, en lien avec les courriers des 11 juillet 2017 et 14 janvier 2020, que les assurances recueillies par l'AFC auprès de la DGFIP concernant l'utilisation des données fiscales, issues de l'assistance administrative seraient insuffisantes. Elles ne permettraient en rien de constater que lesdites données ne seraient pas utilisées par la France dans le cadre de toute autre procédure, notamment pénale, y compris contre des tiers.

**5.3.2** 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. E *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 X. \_\_\_\_\_, 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).

**5.3.3** 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 dans le consid. 5.3.2 ci-avant, concernent pour l'essentiel la banque X. \_\_\_\_\_. Toutefois, on ne saurait déduire *a contrario* que l'autorité requérante entendrait violer le principe de spécialité à l'égard des recourantes. En effet, ni les éléments du dossier ni les affirmations de cette dernière – formulées de manière hypothétique – ne prouvent, ni même n'étaient, le fait prétendu que les informations relatives à l'intéressée 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 X.\_\_\_\_\_. Il n'y a donc pas lieu de retenir que les renseignements relatifs aux intéressées 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 recourantes 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).* »).

**5.3.4** 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).

**5.3.5** En conséquence, ce grief invoqué par les recourantes doit également être rejeté.

## **5.4**

**5.4.1** Quant aux griefs relatifs à la violation du principe de subsidiarité, les intéressées invoquent que l'Etat requérant a présenté dans un même document un état de fait général, sans aucune référence à des contrôles ou enquêtes en cours auprès des contribuables déterminés. Ainsi, les autorités françaises auraient été incapables de démontrer que, pour chaque demande individuelle, les sources habituelles de renseignement prévues par leur procédure fiscale interne ont été utilisées.

**5.4.2** 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.

**5.4.3** À 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 la demande avoir utilisé « *tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées* ». Ces déclarations reviennent en substance à affirmer 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 intéressées.

**5.4.4** Compte tenu de ce qui précède, le respect du principe de subsidiarité doit être considéré comme donné.

## **6.**

**6.1** Vu les considérants qui précèdent, les recours sont rejetés. Les recourantes, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (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 de 10'000 francs. Le solde de 5'000 francs sera restitué par 2'500 francs, à chacune des recourantes, une fois le présent arrêt entré en force.

**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 LTF). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

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

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

**1.**

Les requêtes de mesures provisionnelles sont sans objet.

**2.**

Les recours sont rejetés.

**3.**

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis solidairement à la charge des recourantes. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant total de 10'000 francs (dix-mille francs), déjà versée par les intéressées. Le solde de 5'000 francs (cinq mille francs), sera restitué par 2'500 francs (deux mille cinq cent francs), à chacune des intéressées, une fois le présent arrêt entré en force.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Claudia Cotting-Schalch

Laura Hottelier

**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 recourantes, par l'entremise de leurs mandataires (Acte judiciaire ; annexe : bulletins de versement à renvoyer au Tribunal dûment remplis),
- à l'autorité inférieure (dossiers n° de réf. [...] et [...] ; Acte judiciaire).