



## **Arrêt du 2 juin 2022**

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Iris Widmer, Emilia Antonioni Luftensteiner, juges,  
Loucy Weil, greffière.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ LTD,**  
représentée par  
Maître Paolo Bernasconi,  
recourante,

contre

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

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

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

**A.a** Le 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] :

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

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

**B.**

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

**B.b** L'AFC informa également les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et des éléments essentiels de la demande par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016.

**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.**

Suite aux demandes de la société A. \_\_\_\_\_ LTD (ci-après : la recourante), l'AFC lui donna accès aux pièces du dossier la concernant en date du (...) 2017, du (...) 2017 et du (...) 2020.

**E.**

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 : 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 let. E ; décision finale de l'AFC, p. 27s.).

**F.**

**F.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.

**F.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. let. 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.

**F.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.

**G.**

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.

**H.**

Dans des lignes du (...) 2020, la recourante communiqua ses déterminations à l'autorité inférieure et s'opposa à la transmission d'informations la concernant aux autorités françaises.

**I.**

Par décision finale du 5 octobre 2020 notifiée à la recourante en qualité de personne concernée, et concernant également Monsieur B.\_\_\_\_\_, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

**J.**

En date du 30 octobre 2020, la recourante a déféré la décision finale de l'AFC du 5 octobre 2020 au Tribunal de céans. Elle conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision attaquée et à ce qu'aucune exécution ne soit donnée à la demande d'assistance française en ce qui la concerne. La recourante se plaint, en substance, d'une violation de son droit d'être entendue, d'une violation des principes de la bonne foi, de la

pertinence vraisemblable, de subsidiarité et de spécialité, et d'une violation des principes applicables en matière de protection des données.

**K.**

Aux termes de sa réponse du 14 décembre 2020, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens, réfutant tous les griefs de la recourante.

**L.**

Par réplique spontanée du 24 décembre 2020, la recourante a précisé ses moyens et formulé une nouvelle conclusion préalable, soit requis le renvoi de la cause d'office à l'AFC aux fins qu'elle renseigne les héritiers de Monsieur B. \_\_\_\_\_ – décédé en 2007 – en leur permettant de participer à la procédure.

**M.**

Dans une duplique spontanée du 14 janvier 2021, l'AFC s'est déterminée plus avant et a confirmé les conclusions prises en-tête de sa réponse.

**N.**

Par memorandum spontané du 28 janvier 2021, la recourante a une nouvelle fois complété ses arguments et confirmé ses conclusions.

**O.**

L'autorité inférieure s'est à son tour déterminée une dernière fois dans des observations spontanées du 12 février 2021.

Pour autant que de besoin, les autres faits et 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 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le 11 mai 2016, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

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

**1.3** 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.

#### **1.4**

**1.4.1** La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; 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 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

**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 et 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. F.a ci-dessus) portée par la banque UBS jusque devant le Tribunal fédéral, lequel a jugé la demande collective d'assistance administrative du 11 mai 2016 déposée par la France comme admissible et ce dans un arrêt de principe rendu en séance publique le 26 juillet 2019 (ATF 146 II 150 ; cf. Faits let. F.c 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 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. 3).

## **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. 4.3 ci-après sur la qualification de la présente demande ; 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'État 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 et 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 et 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 et 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 » prosrites (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 et 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 pertinence vraisemblable 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. et 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 et 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 et 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 et 142 II 218 consid. 3.7).

### **3.**

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 4 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par la recourante (cf. consid. 5 ci-après). A cet égard, il est rappelé que la requête collective d'assistance fiscale internationale présentée par la France le 11 mai 2016, qui est aussi à la base de la présente procédure, a déjà fait l'objet d'une procédure pilote 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 la recourante 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 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. 3).

### **4.**

**4.1** Sur le plan formel, le Tribunal fédéral a jugé – à tout le moins implicitement en considérant que la demande française du 11 mai 2016 était admissible – que les conditions formelles de l'assistance administrative étaient satisfaites. Cette position n'est ici, à juste titre, pas



remise en cause par la recourante, de telle sorte (cf. ci-avant consid. 1.4.2) qu'il y a lieu d'admettre que les conditions formelles sont satisfaites.

**4.2** Par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève au demeurant que la demande du 11 mai 2016 contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête, celle-ci résultant des numéros mentionnés dans la liste annexée à la demande litigieuse, qui se rapportent à des comptes détenus auprès de la banque UBS (ch. 2) ; le nom du détenteur d'informations, soit la banque UBS (ch. 3) ; la période visée par la demande, à savoir du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2015 (ch. 4) ; l'objectif fiscal fondant la demande, soit l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune (ch. 4), ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 6). Dès lors, la requête du 11 mai 2016 contient tous les éléments mentionnés au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

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

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** Dans un premier grief de nature formelle, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue, dans la mesure où elle n'aurait

pas eu accès à certaines pièces décrites au considérant 6.4 de la décision attaquée, respectivement à la documentation concernant l'origine des listes B et C (cf. Faits, let. A.b supra). Considérant être en droit d'accéder à tous les documents sur lesquels se fonde la décision, elle s'estime ici lésée, sans toutefois formuler de conclusions particulières à cet égard.

**5.1.2** 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 et 135 I 279 consid. 2.3).

Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF, qui 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 et arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3). En outre, le Tribunal fédéral a aussi déjà considéré que, dans certaines conditions, des échanges d'e-mails entre les autorités constituent des actes administratifs internes qui ne sont pas sujets au droit de consulter le dossier (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).

**5.1.3** En l'occurrence, force est de constater que le contenu exact des pièces évoquées au considérant 6.4 de la décision attaquée n'a aucune incidence dans le cas d'espèce sur l'évaluation des conditions matérielles de la requête faite par la DGFIP. De surcroît, et comme l'expose d'ailleurs elle-même la recourante, il est relevé que le contenu desdites pièces ressort explicitement de la décision attaquée. Dans la mesure où les

éléments essentiels sur la base desquels l'autorité inférieure a fondé sa décision figurent dans le dossier, il n'est pas déterminant de savoir si ces éléments figurent également dans d'autres documents qui auraient été soustraits à l'appréciation de la recourante. Dans ces circonstances, aucune violation de son droit d'être entendue n'est constatée.

## **5.2**

**5.2.1** Au moyen d'un second grief, la recourante reproche à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance basée sur des données volées, en violation du principe de la bonne foi et de l'art. 7 let. c LAAF. Cette question juridique n'ayant pas été traitée dans l'ATF 146 II 150, il convient de l'examiner plus en détail dans le présent arrêt.

A l'appui de son grief, la recourante avance que la demande du 11 mai 2016 reposerait sur des données obtenues par des infractions punissables au regard du droit suisse, en particulier l'espionnage économique – c'est-à-dire l'achat illégal par le Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie d'un CD de données – et la violation du secret bancaire et du secret d'affaires – soit l'enregistrement par un ancien employé de la banque des données des clients d'UBS Switzerland AG. Elle soutient également que les normes et la jurisprudence relatives à l'insider trading devraient être appliquées par analogie, en sorte que seraient punissables du chef des infractions précitées non seulement la personne ayant (en premier) acquis illégalement les données, mais aussi toutes les personnes ayant fait partie de la chaîne de transmission de ces données. Cela étant, la recourante conteste que l'application de l'art. 7 let. c LAAF soit conditionnée à une conduite punissable selon le droit du pays requis et à une condamnation pénale des autorités de ce même pays, estimant cette interprétation contraire au droit conventionnel pertinent, dont l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (Convention de Vienne, RS 0.111). De surcroît, la recourante argue qu'il est, sinon certain, vraisemblable que la France ait eu connaissance de ce vol de données et, partant, de l'origine illicite des informations acquises par elle.

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

**5.2.3** Sur la base des faits tels que décrits ci-avant, il convient d'examiner si la demande litigieuse repose sur des données volées comme l'allègue la requérante. 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 et

2C\_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.3 à 2.3.4). Ces deux éléments seront examinés successivement dans les considérants qui suivent.

**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 la recourante ne plaide pas le contraire, 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. La France a certes 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 Département fédéral des finances consultable à l'adresse [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 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. 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, la recourante ne le soutenant à juste titre pas.

**5.2.3.2** Quant à l'existence d'un lien de causalité entre les données prétendument volées et la demande d'assistance administrative dont semble se prévaloir la recourante, la jurisprudence du Tribunal fédéral l'a mentionné 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 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 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. 3.6 ; cf. Faits let. A.b et consid. 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, ce que la recourante n'invoque au demeurant pas. Eu égard à la jurisprudence claire exposée ci-dessus quant à la portée du principe de la bonne foi dans les présentes circonstances, dont la violation n'est clairement pas établie, le seul renvoi à l'art. 26 de la Convention de Vienne opéré par la recourante ne saurait modifier l'appréciation du Tribunal. Partant, le grief de la recourante doit être rejeté.

### 5.3

**5.3.1** Dans un troisième grief, la recourante argue que les principes de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements seraient violés. A l'appui de son grief, elle relève que Monsieur B.\_\_\_\_\_, ayant droit économique du compte en cause et personne d'intérêt pour le fisc français à raison de son domicile en France, est décédé au cours de l'année 2007. Les renseignements requis, relatifs aux années 2010 à 2015, seraient dès lors dénués de toute pertinence et constitutifs d'une pêche aux renseignements prohibée, faute de contribuable français concerné par la demande. L'échange de renseignements ne serait d'ailleurs autorisé, de par l'art. 2 de l'Accord 2014, que pour des faits survenus à partir du 1<sup>er</sup> février 2013 ; la transmission d'informations relatives à des années aussi éloignées qu'en l'espèce violerait de surcroît, selon elle, le principe de proportionnalité. La recourante allègue également qu'il serait impossible de se fonder sur des statistiques, à savoir sur l'analyse de la liste A, pour en déduire que les personnes derrière les listes B et C n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales. Cela étant, elle avance encore que dès lors que les listes B et C datent de 2006 et 2008, soit plusieurs années avant le début de la période visée, il ne serait pas possible de conclure que ces données sont actuelles ; elles ne pourraient dès lors fonder un soupçon de comportement contraire aux obligations fiscales pour les années 2010 à 2015, ni justifier un critère de rattachement fiscal pour ces mêmes années, qu'elle estime purement hypothétique. Finalement, la recourante souligne que la période de dix ans pour la reprise fiscale concernant Monsieur B.\_\_\_\_\_ serait échue, en sorte que les renseignements requis seraient dénués de toute pertinence pour le fisc français.

**5.3.2** En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie la Cour de céans (ci-avant consid. 1.4.3) que la demande litigieuse ne constituait pas une pêche aux renseignements prohibée et que les informations requises remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 146 II 150 consid. 6). A cet effet, la Haute Cour a relevé que la demande du 11 mai 2016 – qui constitue une « demande collective » (cf. consid. 4.3 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 » (ci-avant consid. 2.5.2 pour l'énumération exhaustive de ces trois critères ; ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2). L'analyse de la Haute Cour s'est portée spécifiquement sur le critère principalement contesté – à savoir celui exigeant que la demande expose le droit fiscal applicable et les raisons

permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations, et donc violé le droit fiscal. A cet égard, le Tribunal fédéral a retenu que l'ensemble des éléments ressortant de la demande du 11 mai 2016 était propre à fonder un soupçon suffisant de l'existence d'un comportement contraire au droit fiscal de la part des personnes se trouvant derrière les listes B et C.

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

**5.3.3** De surcroît, la Cour de céans relève qu'il n'est pas préjudiciable que la demande d'assistance administrative se fonde sur les listes B et C datant respectivement de 2006 et 2008, alors que les renseignements demandés portent sur les années 2010 à 2015. En effet, il ressort de l'état de fait de la requête que l'autorité française cherche à déterminer si les personnes derrière les listes B et C – qui détenaient un compte bancaire au sein de la banque UBS entre 2006 et 2008 – en possédaient un durant la période sous contrôle, à savoir 2010 à 2015. Cet élément n'est pas problématique dès lors que, selon la jurisprudence, il n'est pas exigé de l'Etat requérant qu'il fournisse pour chacune des périodes visées un élément concret de soupçon qui se rattache spécifiquement à chacune de ces périodes (cf. arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 s.). De plus, comme mentionné supra (cf. consid. 5.3.2 ci-avant), le Tribunal fédéral a jugé que la demande litigieuse fournissait suffisamment d'éléments concrets permettant de soupçonner que les personnes concernées, identifiables au travers des listes B et C, avaient agi en violation du droit fiscal. Ce même raisonnement peut être appliqué, *mutatis mutandis*, à la question du rattachement fiscal avec la France soulevée par la recourante, laquelle ne semble au demeurant pas remettre en cause l'existence d'un critère de rattachement jusqu'en 2007. Partant, le fait que la demande repose sur des listes datant de 2006 et 2008 ne permet pas de conclure – comme l'avance la recourante – que ces données ne seraient pas actuelles, de sorte que leur utilisation, sans autre indice, constituerait une pêche aux renseignements interdite.

La violation alléguée par la recourante du principe de proportionnalité en lien avec les années visées par la demande ne sera, de même, pas retenue. En effet, la requête de l'autorité française ne constitue pas,



comme on l'a vu, une « fishing expedition » et la période visée est, contrairement à ce qu'avance la recourante, bien couverte par la CDI CH-FR (cf. consid. 2.1.2 supra).

Quant au grief tiré du décès de l'ayant droit économique du compte antérieurement à la période sous contrôle, la Cour retient que l'on ne saurait *per se* en déduire une absence de pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Il convient d'abord de relever que feu B.\_\_\_\_\_ demeure inscrit en qualité d'ayant droit du compte, nonobstant la référence à ses descendants mentionnée dans le formulaire T produit par la recourante (cf. pièce 58 du dossier de l'autorité inférieure). Son identité fait en conséquence partie des informations requises par l'autorité française (cf. Faits let. A.c supra), étant rappelé que l'assistance peut être exécutée concernant des personnes décédées (art. 18a LAAF). Plus encore, il n'appartient pas à l'Etat requis de substituer son analyse à celle de l'Etat requérant quant à l'utilité potentielle des renseignements, le rôle de la Suisse se limitant ici à un contrôle de plausibilité de la demande (cf. consid. 2.3 plus haut). Or, il n'apparaît pas d'emblée exclu que l'information litigieuse puisse être pertinente pour examiner la conformité fiscale du compte en cause, d'autant qu'à la date du dépôt de la demande en 2016 – qui est le moment déterminant, en principe, pour examiner la pertinence vraisemblable de la demande – le délai de reprise de dix ans évoqué par la recourante n'était pas écoulé (à ce sujet, voir arrêt du TF 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4 à 5.6). Il en découle que l'éventuelle acquisition de la prescription en cours de procédure ne change rien au caractère vraisemblablement pertinent des renseignements requis, l'examen de cette question, comme de celle de l'utilité concrète desdits renseignements étant du ressort des autorités fiscales françaises.

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

## 5.4

**5.4.1** La recourante relève en outre que le fichier XML produit par la banque contient des données erronées, en ce qu'il ne fait pas état du décès de feu B.\_\_\_\_\_. Elle plaide à cet égard que la banque UBS aurait violé son obligation de vérification et de rectification des données à l'aune de l'art. 5 de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD, RS 235.1). Excipant de l'art. 19 de la loi fédérale du 18 décembre 2015 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (LEAR, RS 653.1) qui prévoit un droit à la rectification de données

inexactes, la recourante estime qu'une personne concernée par une procédure fondée sur la LAAF devrait également disposer d'un tel droit.

Pour sa part, l'autorité inférieure, qui admet dans sa réponse le caractère erroné des données concernant l'ayant droit, réfute le moyen de la recourante ; elle le considère en effet irrecevable car formulé dans l'intérêt d'un tiers, en l'occurrence feu B.\_\_\_\_\_. L'AFC précise néanmoins être disposée, pour le cas où la Cour de céans admettrait le bien-fondé de ce grief, à rectifier l'annexe à la décision attaquée en conséquence, soit à y préciser que feu B.\_\_\_\_\_ est décédé.

Réagissant à la reconnaissance de l'erreur par l'AFC dans sa réponse, la recourante, dans ses écritures ultérieures, argue que les données auraient dû être renvoyées à la banque UBS. L'erreur commise par celle-ci dans le traitement des données serait en effet constitutive, outre d'une violation de la LPD, des infractions de violation du secret bancaire et du secret d'affaires. L'autorité inférieure n'aurait ainsi pas été en droit d'obtenir ces informations erronées, en sorte que la décision entreprise s'inscrirait en violation de l'art. 8 al. 1 LAAF. Elle serait de surcroît contraire au principe de la bonne foi consacré à l'art. 26 de la Convention de Vienne, au principe de la pertinence vraisemblable, au principe de la bonne foi ancré à l'art. 9 Cst. et au principe d'égalité de traitement. La recourante conclut sa démonstration en relevant que la transmission à la France de données rectifiées par l'AFC ne serait pas admissible, dès lors que cela correspondrait à une falsification du document XML transmis par l'UBS et à une correction prohibée de l'erreur pénalement répréhensible de la banque.

**5.4.2** S'agissant de la recevabilité du moyen tel qu'initialement plaidé par la recourante, il est vrai que la correction litigieuse semble davantage concerner feu B.\_\_\_\_\_ que celle-ci. Néanmoins, il appert que les renseignements dont la transmission est envisagée sont entachés d'une erreur, à forme du code 0 rattaché à l'ayant droit, signifiant que l'intéressé est en vie. Cette erreur est admise par les deux parties et est au demeurant démontrée par la production d'un acte de décès (cf. pièce 58 du dossier de l'autorité inférieure). Aussi, la Cour ne discerne aucun motif de ne pas corriger d'office l'annexe à la décision attaquée, étant entendu que le caractère vraisemblablement pertinent des renseignements implique, en bonne logique, leur nature exacte.

**5.4.3** Cela étant, la Cour peine à suivre la deuxième partie du raisonnement de la recourante. Il semble en effet contradictoire de

s'opposer à la rectification des données par l'autorité inférieure, pourtant requise jusqu'alors, au titre de la prétendue violation de différents principes constitutionnels, elle-même particulièrement nébuleuse. En tout état de cause, le fait que le fichier XML transmis par la banque ait été entaché d'une erreur n'est pas de nature à fonder un rejet de la demande d'assistance administrative française.

En conséquence, le grief initial est admis sur ce point précis et il appartiendra à l'AFC de corriger l'annexe à la décision attaquée aux fins que le code 0 rattaché à l'ayant droit soit remplacé par le code 1, indiquant son décès.

## **5.5**

**5.5.1** Dans un cinquième grief, la recourante avance que les autorités françaises auraient violé le principe de subsidiarité. La DGFIP n'aurait en effet pas suffisamment démontré avoir épuisé tous les moyens d'enquête prévus par le droit fiscal français avant de déposer une demande d'assistance administrative. Cela justifierait le rejet de la demande, ou à tout le moins que de plus amples détails soient réclamés à l'autorité requérante s'agissant du respect du principe de spécialité.

**5.5.2** En l'espèce, la DGFIP a expressément mentionné dans le courrier accompagnant sa demande que « les moyens de collecte du renseignement, prévus par (sa) procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés », et ce, conformément aux exigences du ch. XI par. 1 du Protocole additionnel de la CDI CH-FR. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance (cf. consid. 2.4.2 supra), les seules allégations de la recourante ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation susmentionnée des autorités françaises confirmant que le principe de subsidiarité a été respecté.

La Cour relève au demeurant que l'on ne voit pas – et la recourante ne s'avance pas sur ce point – quels autres moyens d'enquête l'Etat français aurait pu mettre en œuvre pour obtenir les renseignements recherchés, à savoir l'identité des titulaires ou ayants droit et les soldes des comptes énumérés sur les listes B et C, gérés par un établissement financier suisse. Le recours à l'assistance administrative dans ce contexte ne soulève donc pas de problématique particulière à l'aune du principe de subsidiarité, étant de toutes les manières rappelé que ledit principe n'exige pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. consid. 2.7 supra).

Au vu de ce qui précède, le grief de la recourante est rejeté.

## **5.6**

**5.6.1** La recourante soutient encore que le principe de spécialité ne serait pas respecté dans le cas d'espèce. Elle argue, en substance, qu'il existerait un risque important que l'autorité requérante transmette les renseignements issus de la présente procédure aux autorités judiciaires françaises dans le cadre du procès pénal en cours contre la banque UBS, à plus forte raison que la DGFIP ne serait pas en droit de refuser de donner suite à une demande émanant du Parquet.

**5.6.2** Pour autant qu'il puisse être entré en matière sur ce grief qui ne paraît concerner que les intérêts de la banque UBS, c'est-à-dire un tiers par rapport à la recourante (voir à cet égard, ATF 139 II 404 consid. 11.1 et les réf. citées, mais également arrêt du TAF A-6854/2018 du 3 mars 2020 consid. 1.3.2 [confirmé par l'arrêt du TF 2C\_252/2020 du 13 juillet 2020]), la Cour de céans retient ce qui suit : le Tribunal fédéral a jugé – d'une manière qui lie la Cour de céans – que l'autorité française avait fourni des garanties suffisantes concernant le principe de spécialité. Contrairement à ce qu'invoque la recourante, la Haute Cour a 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 ; Faits let. 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 pendant 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).

**5.6.3** Par surabondance de moyens, 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 ; arrêts du TF 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4, ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF

A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). L'AFC l'a d'ailleurs rappelé au ch. 3 du dispositif de la décision attaquée, qui précise que l'autorité requérante sera informée, lors de la transmission des informations requises, de l'étendue de la restriction d'utilisation des renseignements, y compris quant à la composante personnelle du principe de spécialité.

## **5.7**

**5.7.1** En dernier lieu, il sied encore d'examiner la conclusion de la recourante, formulée pour la première fois dans sa réplique, tendant à ce que la cause soit d'office renvoyée à l'AFC aux fins qu'elle informe les (potentiels) héritiers de feu B. \_\_\_\_\_ de la procédure et leur permette d'y participer. A cet égard, la recourante soutient qu'il est du devoir de l'autorité inférieure de garantir à toutes les parties leur droit d'être entendues. Or, les successeurs éventuels de feu l'ayant droit, qui disposeraient de la qualité de partie à l'aune de l'art. 18a LAAF, auraient vu leurs droits bafoués, faute d'avoir été renseignés par l'AFC. L'information découlant des publications dans la Feuille fédérale ne serait pas opposable auxdits successeurs, dès lors qu'ils n'auraient pas été en mesure de s'y reconnaître : la demande se réfère en effet aux successeurs de « l'ayant droit économique selon le formulaire A », alors que le document le plus récent est un formulaire T. Plus encore, l'information par voie de publication ne serait pas autorisée pour les demandes de listes, mais uniquement pour les demandes groupées conformément à l'art. 14a LAAF – une disposition qui serait d'ailleurs inconstitutionnelle. Dès lors qu'il s'agirait ici de réparer un vice de procédure, le renvoi à l'AFC devrait, selon la recourante, être ordonné d'office.

**5.7.2** D'emblée, la Cour relève que la recevabilité du présent grief, respectivement de la conclusion préalable en découlant, est douteuse. L'on ne voit en effet pas quel intérêt propre de la recourante serait ici défendu, celle-ci semblant intervenir exclusivement en faveur de tiers (voir à cet égard ATF 139 II 404 consid. 11.1 et les réf. cit.). Il est de surcroît relevé que les conclusions sont, en principe, scellées aux termes du mémoire de recours, et que rien ne justifie ici que cette conclusion préalable ne soit intervenue qu'au stade de la réplique (à cet égard, voir art. 52 al. 1 1<sup>ère</sup> phr. PA ; arrêt du TAF A-865/2007 du 17 février 2010 consid. 4.1.1 non publié in : ATAF 2011/56).

Cela étant, la présente cause ne justifie de toutes les manières pas qu'un renvoi à l'AFC soit ordonné d'office par la Cour de céans. Certains vices de procédure justifient certes l'intervention d'office du Tribunal à raison de leur gravité, mais il n'en va pas ainsi de chaque vice de procédure éventuel,

de surcroît touchant un tiers à la procédure. A cet égard, la Cour relève que l'autorité inférieure a informé les personnes concernées par la demande, puis leur a notifié la décision par voie de publication dans la Feuille fédérale. Contrairement à ce que soutient la recourante, cette manière de procéder n'est pas exclusive aux demandes groupées suivant l'art. 14a LAAF, mais est prévue aux art. 14 al. 5 et 17 al. 3 LAAF pour les personnes qui ne peuvent être contactées. Aucune entorse grave au droit d'être entendus des potentiels successeurs de feu B.\_\_\_\_\_, à forme d'une absence totale d'information, ne saurait dès lors être retenue.

Le grief de la recourante est en conséquence rejeté. Il en va de même de sa conclusion préalable, dans la mesure de sa recevabilité.

**5.8** Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à admettre très partiellement le recours, au sens du considérant 5.4 ci-dessus, et à le rejeter pour le surplus.

## **6.**

**6.1** Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA). En l'occurrence, les frais de procédure se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Au vu de l'admission très partielle du recours correspondant à une correction demandée par la recourante (cf. consid. 5.4 supra), il se justifie de réduire légèrement les frais à sa charge. Partant, ils sont réduits d'un dixième, en sorte que la recourante supporte les frais de procédure à concurrence d'un montant de Fr. 4'500.-, qui est prélevé sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.-. Le solde, par Fr. 500.-, lui sera restitué une fois le présent arrêt devenu définitif et exécutoire.

**6.2** La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et 7 ss FITAF). Cependant, compte tenu du fait que la recourante n'a obtenu que très partiellement gain de cause, une indemnité à titre de dépens très réduite de Fr. 750.-, à charge de l'autorité inférieure, lui est allouée (art. 7 al. 2 et art. 14 al. 2 FITAF).

**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.**

La conclusion préalable visant à ce que la cause soit renvoyée à l'autorité inférieure aux fins qu'elle informe les successeurs de feu l'ayant droit de la procédure et leur permette d'y participer est rejetée, pour autant que recevable.

**2.**

Le recours est très partiellement admis au sens du considérant 5.4. Il est rejeté pour le surplus, dans la mesure de sa recevabilité.

**3.**

Les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.- (cinq mille francs). Ils sont mis à la charge de la recourante à hauteur de Fr. 4'500.- (quatre mille cinq cents francs) et prélevés, dans cette mesure, sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.- (cinq mille francs). Le solde de Fr. 500.- (cinq cents francs) lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**4.**

L'AFC doit verser Fr. 750.- (sept cent cinquante francs) à la recourante à titre de dépens.

**5.**

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Loucy Weil



**Indication des voies de droit :**

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

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; Acte judiciaire)