



Cour I

A-415/2021, A-416/2021, A-417/2021

Arrêt du 29 juin 2022

Composition

Annie Rochat Pauchard, présidente du collège,
Keita Mutombo, Jürg Steiger, juges,
Loucy Weil, greffière.

Parties

1. **A.** _____ **SA**,
2. **B.** _____,
les deux représentées par
Maître Marc Béguin,
recourantes,

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.

Par courrier circonstancié à l'AFC du 3 août 2016, la société A. _____ SA et Madame B. _____ (ci-après : les recourantes) s'opposèrent, pour la société dissoute C. _____ SA, à la demande française d'assistance administrative dans trois procédures la concernant, n° de réf. ***, ***, et ***.

D.

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.

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.

A la demande des recourantes, l'AFC leur transmet l'intégralité des pièces des trois dossiers en date du 3 mai 2019 et du 17 août 2020. Sous plis du 15 septembre 2020, les recourantes communiquèrent leurs déterminations à l'autorité inférieure dans les trois procédures concernant la société C._____SA et s'opposèrent une nouvelle fois à la transmission d'informations aux autorités françaises.

I.

Par trois décisions finales du 28 décembre 2020 concernant la société C._____SA et envoyées aux recourantes, par le truchement de leur mandataire, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

J.

En date du 28 janvier 2021, les recourantes ont déposé trois recours à l'encontre des décisions finales de l'AFC du 28 décembre 2020 en mains du Tribunal de céans. Elles concluent, préalablement et de manière identique dans leurs trois mémoires, à ce qu'elles soient autorisées à consulter le dossier de la procédure de recours ayant opposé la banque UBS à l'AFC dans le cadre de la même demande d'assistance administrative, notamment en ce qui concerne le grief relatif au principe de spécialité, et, cela fait, à compléter leurs recours. A titre principal, les recourantes concluent à l'annulation des décisions attaquées et au rejet de la demande d'assistance administrative française du 11 mai 2016.

K.

Aux termes de ses réponses du 30 mars 2021, l'autorité inférieure a conclu au rejet des recours sous suite de frais et dépens, réfutant tous les griefs des recourantes.

L.

Par répliques spontanées du 14 avril 2021, les recourantes ont précisé leurs moyens et maintenu les conclusions prises en-tête de leurs mémoires.

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

1.2.1 D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 3.17). Une telle solution répond à un souci d'économie de procédure (ATF 131 V 222 consid. 1 et 128 V 124 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (parmi d'autres, arrêt du TAF A-847/2018 du 12 avril 2018 consid. 2.1).

1.2.2 En l'occurrence, les trois recours, déposés à la même date et sous la plume du même mandataire pour le compte des mêmes recourantes, ont pour objet la même demande d'assistance administrative. Ils portent ainsi sur le même complexe de faits, les moyens soulevés par les recourantes dans leurs écritures étant de surcroît identiques. A cela s'ajoute que les recourantes ont formulé les mêmes conclusions en-tête de leurs mémoires. Etant donné ce qui précède, il convient de joindre en une seule et même procédure les causes A-415/2021, A-416/2021 et A-417/2021.

1.3 Les recours déposés répondent manifestement aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). La qualité de partie à la procédure des recourantes, faute d'être évidente, mérite en revanche discussion.

1.3.1 Les décisions finales du 28 décembre 2020 ont été rendues à l'endroit de la société C. _____ SA, en qualité de personne concernée par la demande, leur dispositif mentionnant également Monsieur D. _____ en cette même qualité, auquel la décision a toutefois été notifiée par voie édictale. Les recourantes ne sont en revanche pas mentionnées dans les décisions attaquées, ni dans les fichiers XML remis par la banque UBS à l'autorité inférieure.

Dans leurs pourvois, les recourantes ont exposé que C._____SA a détenu les avoirs d'un trust (« E._____ » ; ci-après : le trust 1) déposés sur des comptes UBS, soit fonctionné comme « underlying company ». Les recourantes étaient respectivement trustee dudit trust pour A._____SA, et présidente de C._____SA s'agissant de B._____. Par acte du *** 2012, un nouveau trust (« F._____ » ; ci-après : le trust 2) a été fondé – dont les recourantes sont les trustees – et les avoirs du trust 1, y compris les comptes UBS détenus par C._____SA, lui ont été intégralement transférés. C._____SA a dès lors été dissoute en date du *** 2012 (cf. pièces 1 à 3 des bordereaux des recourantes). Les recourantes affirment dès lors agir au titre de trustees du trust 2, soit en qualité de personnes concernées.

Pour sa part, l'AFC, à qui la dissolution de C._____SA a été communiquée par courrier du 3 août 2016 déjà (cf. Faits, let. C supra), n'a formulé ni déterminations, ni conclusions s'agissant de la recevabilité des recours en lien avec la qualité de partie des recourantes,

1.3.2 La qualité pour recourir suppose la capacité d'être partie et la capacité d'ester en justice, qui sont toutes deux des conditions de recevabilité du recours (MARANTELLI-SONANINI/HUBER, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2^e éd., 2016, n° 6 ad art. 48 PA). La dissolution et la liquidation d'une société emportent cessation de son existence, avec la perte de son éventuelle personnalité juridique et, par-là même, la fin de sa capacité d'être partie (cf. arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.4).

Dans sa jurisprudence constante sur la qualité pour recourir en matière d'entraide internationale en matière pénale et d'assistance administrative internationale en matière boursière – applicable en matière fiscale (ATF 139 II 404 consid. 7.2.2) – le Tribunal fédéral admet, exceptionnellement, la qualité pour agir de l'ayant droit économique d'une société lorsque celle-ci a été dissoute, sous réserve de l'abus de droit (ATF 139 II 404 consid. 2.1.1 et 137 IV 134 consid. 5.2.1). Le cas échéant, il appartient audit ayant droit de prouver la liquidation et sa qualité de bénéficiaire, documents officiels à l'appui (arrêt du TF 1B_466/2017 du 27 mars 2018 consid. 3.1).

1.3.3 En l'espèce, le Tribunal considère la liquidation et la radiation de la société C._____SA au bénéfice du trust 2 comme des faits établis, les déclarations des recourantes à cet égard étant jugées concluantes, au vu

des pièces produites. Il en va de même de la qualité de trustees du trust 2 des recourantes, qui ressort également des documents soumis en annexe aux recours (cf. pièce 2 des bordereaux des recourantes). En conséquence, la qualité pour recourir leur est ici reconnue à l'aune des conditions posées par la jurisprudence de notre Haute Cour (cf. consid. 1.3.2 ci-dessus), dès lors que les recourantes ont agi en qualité de trustees du trust 2, à savoir en tant que propriétaires légales des biens dudit trust (cf. arrêt du TAF A-4153/2017 du 11 octobre 2018 consid. 7.1.1.3 et les références citées), lequel est lui-même bénéficiaire de la liquidation de C. _____ SA.

1.4 Les recours ont 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 les recours.

1.5

1.5.1 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 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8^e éd., 2020, n° 1146 ss).

1.5.2 En principe, le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

1.5.3 Cependant, lorsque le Tribunal fédéral admet un recours et renvoie l'affaire à l'autorité précédente en application de l'art. 107 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), l'autorité à laquelle la cause est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2 : jurisprudence toujours valable sous l'empire de la LTF ; 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^{er} 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^{er} 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^{er} 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^{er} 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^{er} 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. 4.2 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 » proscrites (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 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. 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 (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 (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 ; 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 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 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. 1.5.3), seuls seront traités spécifiquement les griefs invoqués par les recourantes 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 les recourantes, de telle sorte (cf. ci-avant consid. 1.5.2) 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^{er} 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 (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, les recourantes se prévalent d'une violation des art. 20 al. 3 LAAF et 28 par. 3 CDI CH-FR, à forme d'une absence de consentement à la transmission des données à un Etat tiers. Elles soulignent que ce sont les autorités allemandes qui auraient transféré aux autorités françaises les informations leur ayant permis de former une demande d'assistance administrative auprès de la Suisse. Or, l'Allemagne n'aurait pas demandé aux autorités helvétiques, en violation de l'art. 20 al. 3 LAAF, l'autorisation de transmettre ces données. Ce défaut de

consentement devrait, selon elles, entraîner le refus d'accorder l'assistance administrative.

5.1.2 A teneur de l'art. 20 al. 3 LAAF (intitulé « clôture de la procédure »), lorsque la convention applicable prévoit que les renseignements obtenus dans le cadre de l'assistance administrative peuvent, pour autant que l'autorité compétente de l'Etat requis y consente, aussi être utilisés à des fins autres que fiscales ou transmis à un Etat tiers, l'AFC donne son consentement après examen. Cette autorisation est donnée par l'AFC d'entente avec l'Office fédéral de la justice lorsque les renseignements obtenus sont destinés à la transmission à des autorités pénales.

5.1.3 Il appert que les recourantes se méprennent sur le sens de l'art. 20 al. 3 LAAF, dont le libellé contredit leurs moyens. Il ne peut être reproché à l'Allemagne – sur la base d'une norme de droit interne – de n'avoir jamais demandé à la Suisse l'autorisation de transmettre à la France les données à l'origine de la demande d'assistance. La disposition précitée ne vise en effet que les informations que l'AFC a elle-même récoltées et qu'elle envisage de transmettre – ou a déjà transmises – à l'Etat requérant, ce qui n'est pas la situation visée en l'espèce ; les informations litigieuses, soit les données saisies en Allemagne en 2012 et 2013 (cf. Faits, let. A.b supra), n'ont pas été obtenues dans le cadre d'une procédure d'échange de renseignements, ni en marge d'une telle procédure, l'art. 20 al. 3 LAAF n'étant pas applicable ici. L'on ne discerne d'ailleurs aucun motif qui permettrait d'imputer les prétendues carences de l'Etat allemand à la France, de sorte à refuser l'assistance à cette dernière, étant ici rappelé qu'à l'aune du principe de la bonne foi qui gouverne largement les relations internationales, la présomption de bonne foi d'un Etat ne peut être renversée qu'en présence d'éléments établis et concrets (cf. consid. 2.4.2 supra).

Par surabondance de moyens, le Tribunal relève encore que rien n'indique que la Suisse entendrait violer l'art. 20 al. 3 LAAF, respectivement l'art. 28 par. 3 CDI CH-FR en transmettant les renseignements requis, dès lors qu'ils sont destinés à une autorité fiscale. Les décisions entreprises limitent en outre clairement l'utilisation desdits renseignements à l'état de fait décrit dans la demande du 11 mai 2016. Elles précisent également que la documentation produite, tout comme les informations obtenues en application du droit interne suisse, doivent être tenues secrètes. Elles ne peuvent être rendues accessibles qu'à des personnes ou autorités (comprenant les autorités judiciaires et administratives) concernées par l'établissement, le recouvrement ou l'administration des impôts de toute

nature ou dénomination, par des procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur recours relatives à ces mêmes impôts (cf. ch. 8.1 de la décision attaquée).

Mal fondé, le grief des recourantes est rejeté.

5.2

5.2.1 Par un second moyen, les recourantes soutiennent que les informations dont la transmission est envisagée seraient dépourvues de pertinence vraisemblable. Elles exposent à cet appui que les comptes bancaires en cause, dont C. _____ SA était titulaire, sont liés à des trusts irrévocables et discrétionnaires. Se prévalant d'une jurisprudence du TAF datée de 2011 (notamment arrêt du TAF A-7013/2010 du 18 mars 2011), elles arguent que les caractéristiques précitées des trusts, combinées au fait qu'aucune distribution systématique et/ou sur demande des avoirs des trusts n'aurait été octroyée en faveur d'un bénéficiaire, feraient obstacle à toute transmission d'informations y relatives. Cela étant, les recourantes plaident également que les bénéficiaires des trusts ne seraient pas des sujets fiscaux ; Monsieur D. _____, settlor du trust 1, serait décédé sans laisser d'héritiers, et les bénéficiaires du trust 2 seraient des (...) exonérées d'impôt.

5.2.2 Le Tribunal relève tout d'abord que les pièces produites par les recourantes ne corroborent pas, ou que partiellement, leurs allégations, l'absence de distributions des avoirs du trust ou d'assujettissement fiscal des bénéficiaires, en particulier, ne ressortant pas clairement du dossier. Cela étant, il découle de la jurisprudence claire de notre Haute Cour que l'analyse des caractéristiques juridiques d'un trust constitue une question de fond qui relève, le cas échéant, de la procédure fiscale à mener dans l'Etat requérant ; il n'appartient dès lors pas à l'AFC, respectivement à la Cour de céans de traiter cette question dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative (arrêt du TF 2C_274/2016 du 7 avril 2016 consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-3888/2020 du 4 mai 2021 consid. 6.4.1). Dans le cas contraire, l'Etat requis anticiperait la procédure fiscale de l'Etat requérant, ce qui dépasserait largement le cadre de l'examen de plausibilité relevant de sa compétence, et ne serait pas compatible avec le but de la procédure d'assistance administrative (arrêt du TF 2C_823/2020 du 13 octobre 2020 consid. 4.2 et les réf. cit.). Il n'y a en conséquence pas lieu d'instruire davantage sur ce point.

Plus encore, le Tribunal fédéral a récemment jugé que des informations relatives à un trust irrévocable et discrétionnaire revêtaient un caractère

vraisemblablement pertinent (cf. arrêts du TF 2C_918/2020 et 2C_936/2020, tous deux du 28 décembre 2021 [en lien avec la CDI CH-IN]), en sorte que le grief tiré des caractéristiques du trust tombe, de toutes les manières, à faux.

5.2.3 La question déterminante ici n'a donc pas trait à la nature juridique du trust et à ses spécificités, mais au critère de la pertinence vraisemblable, lequel est considéré comme rempli si les renseignements demandés présentent un lien avec les faits décrits dans la demande et s'ils sont susceptibles d'être utilisés dans le cadre de la procédure fiscale étrangère (cf. consid. 2.3 plus haut ; arrêt du TF 2C_918/2020 du 28 décembre 2021 consid. 4.2). Or, tel est manifestement le cas en l'espèce, les informations demandées pouvant potentiellement se révéler utiles dans le cadre d'une procédure fiscale française, étant donné, notamment, l'état de fait clair décrit dans la demande et l'existence d'un critère de rattachement fiscal avec l'Etat requérant, ici non contesté. En conséquence, le grief des recourantes est rejeté.

5.3

5.3.1 Dans un dernier grief, les recourantes se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendues en lien avec un moyen tiré de la violation du principe de spécialité. Elles reprochent ici à l'autorité inférieure de ne pas leur avoir donné accès aux éléments invoqués par la banque UBS, dans la procédure la concernant, à l'appui de sa dénonciation du principe de spécialité par l'Etat requérant. Elles soutiennent que la consultation de ces éléments du dossier concernant la banque UBS leur serait indispensable pour se défendre utilement, dès lors qu'il serait possible qu'elles en tirent argument et puissent ainsi démontrer la violation du principe précité par les autorités françaises. Pour ces mêmes motifs, les recourantes requièrent, à titre préalable, le droit de consulter les documents utiles et, le cas échéant, de compléter leurs recours en conséquence.

5.3.2 L'art. 29 al. 2 Cst. garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à 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). S'agissant du droit à la consultation des pièces, il y a lieu de rappeler qu'il se limite à la cause de la partie (« in ihrer Sache » ; art. 26 al. 1 PA) et ne va pas au-delà. Ainsi, l'art. 26 PA n'octroie pas un droit à la

consultation du dossier d'autres procédures qui ne concernent pas la partie aussi longtemps que l'autorité n'en fait pas usage ou ne s'en sert pas pour bâtir une preuve ou un argument (arrêt du TF 2A.294/2002 du 3 juillet 2002 consid. 2.1 ; arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3 ; BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar VwVG, 2^e éd., 2016, Art. 26 N. 59).

Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, le droit d'être entendu 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).

5.3.3 En l'occurrence, la Cour constate que les recourantes ont eu accès à l'intégralité des pièces des trois dossiers litigieux (cf. Faits, let. H supra). L'AFC ne les a certes pas autorisées à consulter les éléments du dossier concernant la banque UBS en lien avec le principe de spécialité. Cela étant, ce refus de leur donner accès à ces pièces a été prononcé à bon droit, dès lors qu'elles se rapportent à une procédure tierce, d'une part, et que l'AFC n'en a pas fait usage dans la présente procédure, d'autre part.

Le Tribunal relève au demeurant que, contrairement à ce qu'invoquent les recourantes, l'accès aux pièces qu'elles réclament ne leur aurait été d'aucun secours pour plaider la violation du principe de spécialité par l'Etat requérant. En effet, notre Haute Cour a jugé – d'une manière qui lie la Cour de céans – qu'il n'existait aucun indice concret permettant de conclure que la France avait l'intention de violer ledit principe ou l'obligation de

confidentialité prévus à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR (cf. ATF 146 II 150 consid. 7).

Aussi, dans la mesure où les recourantes ont eu accès à leurs dossiers et que l'occasion leur a été donnée de se déterminer, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu doit être rejeté. Ces mêmes considérations conduisent au rejet de leurs requêtes préalables de consultation de ces mêmes pièces, ainsi qu'à celles tendant à compléter leurs recours après la consultation desdites pièces. A cet égard, il est précisé que de telles requêtes sont en soi problématiques du moment que selon la loi et une jurisprudence bien établie, les conclusions sont en principe scellées aux termes du mémoire de recours (cf. art. 52 al. 1 1^{ère} phr. PA ; arrêt du TAF A-865/2007 du 17 février 2010 consid. 4.1.1 non publié in : ATAF 2011/56), lequel doit être déposé dans les 30 jours suivant la notification de la décision attaquée (art. 50 al. 1 PA).

5.4 Pour le surplus, rien n'indique – et les recourantes ne le prétendent pas – que les autres conditions matérielles de l'assistance administrative ne seraient pas respectées.

6.

6.1 Compte tenu de ce qui précède, 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 Fr. 7'500.- (cf. 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 les avances de frais déjà versées de Fr. 15'000.-. Le solde de Fr. 7'500.- sera restitué aux recourantes, par Fr. 3'750.- chacune, 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 causes A-415/2021, A-416/2021 et A-417/2021 sont jointes.

2.

Les requêtes préalables portant sur la consultation du dossier concernant la banque UBS, en lien avec le principe de spécialité, et sur la faculté de compléter ultérieurement les recours sont rejetées.

3.

Les recours sont rejetés.

4.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 7'500.- (sept mille cinq cents francs), sont mis solidairement à la charge des recourantes. Ce montant est prélevé sur les avances de frais déjà versées d'un montant de Fr. 15'000.- (quinze mille francs). Le solde de Fr. 7'500.- (sept mille cinq cents francs) sera restitué aux recourantes, par Fr. 3'750.- (trois mille sept cent cinquante francs) chacune, une fois le présent arrêt entré en force.

5.

Il n'est pas alloué de dépens.

6.

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 :

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 :

- aux recourantes (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ***, *** et *** ; Acte judiciaire)