



Arrêt du 19 septembre 2022

Composition

Gregor Chatton (président du collège),
Raphaël Gani, Yannick Antoniazza-Hafner, juges,
Noémie Gonseth, greffière.

Parties

A. _____,
représentée par Maître Barbara Lardi Pfister, avocate,
(...),
recourante,

contre

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

Objet

assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a Le 11 mai 2016, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : la DGFIP, l'autorité requérante ou l'autorité française) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Dite demande était fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91) ainsi que sur l'Accord du 25 juin 2014 modifiant le protocole additionnel à la Convention entre la Suisse et la France du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : l'Accord 2014 ; RO 2016 1195).

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

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

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

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

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

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

Veillez indiquer, pour chaque compte listé en annexe :

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

B.

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

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

B.c Par courriers du 23 août 2016, Maître Gilles Crettol, avocat, produisit la procuration, signée par A. _____, attestant de ses pouvoirs pour représenter l'intéressée dans les procédures d'assistance administrative avec les numéros de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxxx et 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx.

B.d Dans le courant des mois de juin et juillet 2017, le mandataire obtint l'accès aux pièces du dossier. Dans un courrier du 13 juillet 2018, il s'enquit auprès de l'AFC de l'état d'avancement de la procédure, question à laquelle il reçut une réponse par téléphone du 18 juillet 2018.

C.

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

D.

A la suite d'une rencontre du 22 juin 2017 entre l'autorité française et l'autorité compétente suisse – initiée par un courrier du 23 août 2016 de la banque X. _____ informant l'AFC qu'il existait de sérieuses craintes que l'autorité requérante ne respecte pas le principe de spécialité – l'autorité inférieure exigea de l'autorité française l'assurance que les informations transmises ne seraient communiquées qu'aux personnes et autorités mentionnées à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et ne seraient utilisées qu'aux fins qui y sont énumérées. L'AFC reçut ces assurances dans le cadre d'un échange de lettres daté du 11 juillet 2017 (solution amiable) ainsi que par courrier de la DGFIP daté du même jour (cf. ATF 146 II 150, let. B.c ; arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. E ; décision finale de l'AFC, p. 26s.).

E.

E.a En date du 9 février 2018, l'AFC rendit huit décisions finales à l'encontre de certaines personnes concernées – parmi lesquelles figurait la banque X. _____ dont la qualité de partie avait été reconnue dans l'arrêt

du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 – par lesquelles elle accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

E.b Le 9 mars 2018, la banque X. _____ déféra les décisions finales précitées auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans) en concluant à leur annulation ainsi qu'à celle de l'ordonnance de production qui lui avait été adressée en date du 10 juin 2016 (cf. consid. B.a ci-avant). Dans son arrêt A-1488/2018 du 30 juillet 2018, le TAF admit ces recours dans la mesure de leur recevabilité et annula les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018 ainsi que l'ordonnance de production du 10 juin 2016.

E.c L'AFC forma le 10 août 2018 un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du TAF A-1488/2018 du 30 juillet 2018. Dans son arrêt 2C_653/2018 du 26 juillet 2019 publié aux ATF 146 II 150, la Haute Cour admit le recours déposé par l'AFC et annula l'arrêt du TAF précité, confirmant ainsi la validité de l'ordonnance de production du 10 juin 2016 et les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018.

F.

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

Dans le cas d'espèce, pour les procédures ayant les numéros de référence 631.1-2016-FR-0001-xxxx-xxxxx et 631.1-2016-FR-0001-xxxx-xxxxx, cette communication intervint par courriels des 30 juillet et 5 août 2020. Par mémoire du 14 août 2020, A. _____, agissant par le biais de Maître Gilles Crettol, avocat, et de Maître Barbara Lardi Pfister, avocate, se détermina et informa l'AFC qu'elle s'opposait à la transmission de ses données bancaires à l'autorité requérante.

G.

Par décisions finales du 9 octobre 2020, notifiées à A. _____ en tant que personne concernée, l'AFC décida d'accorder l'assistance administrative à l'autorité française s'agissant des procédures avec les numéros de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx et 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx.

Il ressort par ailleurs du dossier relatif à la procédure portant le numéro de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx que l'AFC notifia par voie de publication officielle dans la Feuille fédérale du 12 mai 2020 une décision finale adressée à B._____.

H.

Par actes du 9 novembre 2020, A._____ (ci-après : la recourante) déposa deux recours contre les décisions finales de l'AFC du 9 octobre 2020. Elle conclut, préalablement, à la jonction des causes portant les numéros de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx et 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx et à ce qu'un délai raisonnable lui fût imparti pour produire les pièces 3 et 4 mentionnées dans les bordereaux de ses recours. Quant au fond, elle conclut, principalement, à l'admission de ses recours, à l'annulation des décisions finales attaquées et au rejet de la demande d'assistance du 11 mai 2016. Subsidiairement, elle conclut, s'agissant de la décision avec le numéro de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx, à ce qu'il fût ajouté à la fin du chiffre 2 du dispositif de la décision attaquée : « *Les données qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes, soit les soldes du compte bancaire du 1^{er} janvier 2013 au 1^{er} janvier 2015 doivent être caviardées avant toute transmission des informations à la DGFP* ». S'agissant de la décision finale avec le numéro de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx, elle conclut, subsidiairement, à ce que le chiffre 1 du dispositif fût annulé et remplacé par un nouveau accordant l'assistance administrative aux autorités compétentes françaises mais ne faisant référence qu'à son propre nom et ses propres informations et à ce qu'il fût ajouté à la fin du chiffre 2 : « *Les données qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes, soit les prénoms, nom et dernière adresse connue de B._____, ainsi que les soldes du compte bancaire du 1^{er} janvier 2013 au 1^{er} janvier 2015 doivent être caviardées avant toute transmission des informations à la DGFP* ».

I.

Par courriers des 2 mars 2021, l'AFC produisit un mémoire de réponse s'agissant de la cause A-5607/2020, avec le numéro de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx, dans lequel elle conclut au rejet du recours, respectivement communiqua au Tribunal, s'agissant de la cause A-5605/2020, avec le numéro de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx, qu'elle renonçait à déposer une réponse. Elle s'en remit à l'appréciation du Tribunal quant à la question de la jonction des causes A-5605/2020 et A-5607/2020. Des doubles de ces mémoires furent portés à la connaissance de la recourante en date du 5 mars 2021.

Par missives du 16 mars 2021, la recourante versa aux dossiers les pièces 3 et 4, telles que mentionnées dans les bordereaux de ses recours. S'agissant de la cause A-5607/2020, avec le numéro de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx, elle requit une prolongation de délai pour lui permettre de produire un mémoire de réplique. Par ordonnance du 18 mars 2021 et courrier du 19 mars 2021, le Tribunal communiqua à l'autorité inférieure les courriers de l'intéressée du 16 mars 2021 et impartit à la recourante un délai au 6 avril 2021 pour produire ses déterminations dans la cause A-5607/2020.

Le 6 avril 2021, la recourante produisit un mémoire de réplique concernant la cause A-5607/2020, dans laquelle elle conclut, préalablement, à la jonction des causes portant les numéros de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx et 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx et, principalement, au constat de la nullité de la décision finale de l'AFC rendue à l'encontre de B. _____ et publiée le 12 mai 2020 dans la Feuille fédérale, à l'admission de son recours formé le 9 novembre 2020 et portant sur la cause avec le numéro de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx, à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 9 octobre 2020 y relative et au rejet de la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016. De manière subsidiaire, elle conclut au constat de la nullité de la décision finale rendue à l'encontre de B. _____ et à ce que le chiffre 1 du dispositif de la décision du 9 octobre 2020 fût annulé et remplacé par un nouveau accordant l'assistance administrative aux autorités compétentes françaises mais ne faisant référence qu'à son propre nom et ses propres informations et à ce qu'il fût ajouté à la fin du chiffre 2 : « *Les données qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes, soit les prénoms, nom et dernière adresse connue de B. _____, ainsi que les soldes du compte bancaire du 1^{er} janvier 2013 au 1^{er} janvier 2015 doivent être caviardées avant toute transmission des informations à la DGFP* ». Ce mémoire de réplique fut porté à la connaissance de l'autorité inférieure le 8 avril 2021.

J.

Par ordonnances du 27 août 2021, le Tribunal informa les parties que sa Cour VI était dorénavant compétente pour le traitement des procédures A-5605/2020 et A-5607/2020 introduites par la recourante et que les numéros de procédure étaient désormais F-5605/2020 et F-5607/2020. La composition du collège fut par ailleurs communiquée et un délai impartit pour le dépôt d'une éventuelle demande de récusation. La recourante n'y donna pas de suite.

Par ordonnances du 8 juin 2022, le Tribunal communiqua aux parties qu'un changement avait été apporté à la composition du collège en raison de l'absence prolongée de la greffière en charge des dossiers et pour décharger le juge instructeur désigné. Un délai leur fut imparti pour déposer une éventuelle demande de récusation. Les parties ne donnèrent pas de suite à ces ordonnances.

Par ordonnances du 24 août 2022, le Tribunal communiqua aux parties qu'une nouvelle modification avait été apportée à la composition du collège en raison de l'absence prolongée du troisième juge, le juge Fulvio Haefeli, celui-ci étant remplacé par le juge Yannick Antoniazza-Hafner. Un délai fut imparti aux parties pour former une éventuelle demande de récusation, auquel ces dernières ne donnèrent aucune suite.

K.

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

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} 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 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).

1.3 Le recours a été déposé dans le délai légal de 30 jours (art. 50 al. 1 PA) et la recourante dispose en outre de la qualité pour recourir pour elle-même et en tant qu'héritière de B._____, son époux décédé (art. 48 PA et art. 19 al. 2 en lien avec l'art. 18a LAAF).

1.4

1.4.1 Sur le plan formel, la recourante demande la jonction des causes portant les numéros de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx et 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx. Elle expose que l'AFC a rendu deux décisions finales à son encontre, le 9 octobre 2020, portant sur la même demande d'assistance administrative et sur le même complexe de faits, à savoir des informations se trouvant en mains de la banque X._____ concernant des comptes dont elle est titulaire, respectivement co-titulaire.

1.4.2 En vertu de l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273), applicable par renvoi de l'art. 4 PA en lien avec les art. 5 et 19 al. 5 LAAF, 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 les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (condition de la connexité). Une telle solution répond à un souci d'économie de procédure (cf. ATF 131 V 222 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues. Le juge dispose en ce domaine d'une grande marge d'appréciation. La décision peut être prise à chaque stade de la procédure, y compris avec l'arrêt au fond (sur l'ensemble du sujet : JÉRÔME CANDRIAN, Introduction à la procédure administrative fédérale, 2013, n° 171 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2^e éd. 2013, n° 3.17).

1.4.3 En l'occurrence, l'AFC a rendu deux décisions finales à l'endroit de la recourante en date du 9 octobre 2020, l'une concernant la procédure avec le numéro de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx et faisant l'objet de la présente procédure de recours F-5605/2020 et l'autre concernant la procédure avec le numéro de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx et faisant l'objet de la procédure de recours parallèle F-5607/2020. Ces procédures concernent la même demande d'assistance administrative, mais portent sur différents comptes bancaires, sis auprès de la banque X._____, dont la recourante est respectivement unique titulaire ou co-titulaire avec son époux défunt. Plus précisément, la procédure

631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx porte sur un compte bancaire (avec le numéro aaaaaaaaa) dont l'intéressée est seule titulaire, alors que la procédure 631.1-2016-FR-0001-xxxx-xxxxx porte sur trois comptes bancaires (avec les numéros bbbbbbbb, cccccccc et dddddddd) dont l'intéressée est co-titulaire. Compte tenu toutefois de la connexité des causes F-5605/2020 et F-5607/2020, qui portent sur la même demande d'assistance administrative, se fondent sur un état de fait similaire et posent pratiquement les mêmes questions juridiques, le Tribunal considère qu'une jonction des causes se justifie.

1.4.4 Au vu de ce qui précède, la demande formée par la recourante tendant à la jonction des causes F-5605/2020 et F-5607/2020 est admise, celles-ci étant jointes sous le numéro F-5605/2020.

2.

2.1 Le recourant 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^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

2.2 En principe, le Tribunal administratif fédéral dispose d'une pleine cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

2.3 Cependant, lorsque le Tribunal fédéral admet un recours et renvoie l'affaire à l'autorité précédente en application de l'art. 107 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), l'autorité à laquelle la cause est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2 : jurisprudence toujours valable sous l'empire de la LTF ; ATF 135 III 334 consid. 2 et 2.1 p. 335 s. ; arrêts du TAF A-2325/2017 du 14 novembre 2018 consid. 2.3, A-7160/2015 du 21 décembre 2016 consid. 2.2.2). Dans le cas d'espèce, l'autorité inférieure a rendu en date du 9 février 2018, notamment, une décision finale (cf. consid. E.a ci-dessus) portée par la banque

X. _____ jusque devant le Tribunal fédéral, lequel a jugé la demande collective d'assistance administrative du 11 mai 2016 déposée par la France comme admissible et ce dans un arrêt de principe rendu en séance publique le 26 juillet 2019 (ATF 146 II 150 ; cf. consid. E.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 irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que les arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. 3).

3.

Dans son mémoire de réplique du 6 avril 2021, la recourante conclut au constat de la nullité de la décision finale rendue par l'AFC à l'encontre de B. _____, qui a été publiée dans la Feuille fédérale le 12 mai 2020. Elle relève que cette décision a été rendue à l'encontre d'une personne inexistante, vu que cette dernière était décédée en 2009.

3.1 En droit administratif, l'annulabilité d'une décision entachée d'un vice est la règle, la nullité l'exception (cf. arrêt du TF 4A_516/2016 du 28 août 2017 consid. 6 ; arrêts du TAF A-959/2018 du 28 octobre 2019 consid.2.3, A-8124/2015 du 1^{er} avril 2016 consid. 2). La nullité d'une décision peut être constatée d'office et en tout temps (cf. ATF 145 IV 197 consid. 1.3.2, 144 IV 362 consid. 1.4.3 ; arrêt du TF 5A_657/2018 du 16 août 2018 consid. 2). La nullité absolue ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou particulièrement reconnaissables, et pour autant que la constatation de la nullité ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit (cf. ATF 139 II 243 consid. 11.2, 132 II 21 consid. 3.1 ; TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^e éd. 2018, n° 910 p. 320 et les réf. cit. ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8^e éd. 2020, n° 1098 p. 246 s. ; SALADIN, Die sogenannte Nichtigkeit von Verfügungen, in : Haller/Kölz/Müller/Thürer, Festschrift für Ulrich Häfelin zum 65. Geburtstag, 1989, p. 544 ss). Hormis les cas de nullité expressément

prévus par la loi, la nullité ne doit être admise qu'exceptionnellement, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions près la nullité d'une décision ; en revanche, de graves vices de procédure, ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision sont des motifs de nullité (ATF 145 III 436 consid. 4 et les réf. cit. ; arrêt du TF 8C_681/2016 du 17 août 2017 consid. 5.2 et les réf. cit. ; SALADIN, op. cit., p. 544 ss).

3.2 Conformément à l'art. 31 al. 1 CC (RS 210), la personnalité finit avec la mort. Au jour du décès, les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession (art. 560 CC). L'art. 18a LAAF, en vigueur depuis le 1^{er} novembre 2019, précise que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées, leurs successeurs en droit se voyant conférer le statut de partie. Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de préciser que cette disposition était de nature procédurale et donc d'application directe (arrêt du TAF F-5677/2020 du 2 mai 2022 consid. 7.2.4 et les réf. cit.). Dès lors que la décision de l'AFC dirigée contre B. _____ date du 12 mai 2020, soit postérieurement à l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF, cette disposition trouve application dans le cas d'espèce.

3.3 Il ressort de l'acte de décès produit par la recourante que B. _____, qui était aussi titulaire (« main account holder ») des comptes concernés par la procédure avec le numéro de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx, est décédé le 14 avril 2009. D'après l'acte de notoriété du 8 septembre 2009, la recourante, en tant qu'épouse, ainsi que les deux enfants du défunt ont la qualité d'héritiers de ce dernier (cf. act. TAF 9 annexe). Il y a donc lieu d'admettre qu'en vertu de l'art. 18a LAAF les héritiers précités se substituent au défunt en qualité de parties à la procédure d'assistance administrative. Ainsi, la décision finale de l'AFC rendue à l'encontre de B. _____ aurait dû être, en principe, adressée et notifiée à ses héritiers. Or, il ne ressort pas des pièces au dossier de l'AFC que cette autorité eut été informée du décès du prénommé et de l'identité de ses héritiers. Cette question n'a en particulier pas été abordée à l'occasion des échanges intervenus entre les mandataires de la recourante et l'AFC. Ce n'est que dans le cadre de la présente procédure de recours que l'acte de décès et celui de notoriété relatif à la succession ont été produits par la recourante. Ainsi, outre le fait qu'elle n'est pas imputable à l'autorité inférieure, cette erreur portant sur les destinataires de la décision finale publiée dans la Feuille fédérale le 12 mai 2020 n'emporte pas la nullité de cet acte. Il ne peut en outre être reproché à l'AFC d'avoir eu recours à la publication officielle de sa décision finale dans la Feuille fédérale, vu qu'elle n'avait pas

été informée du décès de B. _____ et ignorait l'identité de ses héritiers. En tout état de cause, il y a lieu d'admettre que les héritiers, en particulier la recourante, n'ont pas subi de préjudice grave de cette publication officielle, dès lors que cette dernière s'est vue notifier une décision finale dont le contenu est presque en tous points identique à celle qui a été publiée le 12 mai 2020 dans la Feuille fédérale. Elle a pu contester la décision et ainsi participer à la procédure, de telle sorte qu'elle ne saurait faire grief à l'autorité inférieure d'une notification viciée. Pour ce qui est des autres héritiers, on voit mal de quel intérêt dispose la recourante à soulever un grief concernant des tiers, ce qui ouvre la question de sa recevabilité. Si, certes, la jurisprudence du Tribunal fédéral, d'une manière générale, rejette dorénavant la théorie dite du « tri des griefs », consistant à ne retenir, pour une partie recourante, que les griefs qui la concernent personnellement à l'exclusion des autres arguments juridiques (ATF 137 II 30 consid. 2.2.3), il n'en reste pas moins que la jurisprudence continue à exiger de cette partie que son grief soit susceptible d'avoir une incidence pratique sur sa situation de fait ou de droit (cf. également ATF 141 II 50 consid. 2 ; 139 II 499 consid. 2.2) pour être recevable. Cela étant, la jurisprudence de la même instance rappelle toutefois, dans le domaine de l'assistance fiscale internationale, qu'une partie recourante ne peut que soulever des griefs la concernant et n'est pas légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (cf. arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [non publié in ATF 147 II 116] ; 143 II 506 consid. 5.1 ; 139 II 404 consid. 11.1 ; cf. également arrêt du TAF A-1023/2020 du 9 juillet 2021 consid. 5.6). Or, c'est précisément ce que fait la recourante en l'espèce en soulevant – au surplus tardivement devant le TAF – que la décision aurait dû également être notifiée aux autres héritiers du défunt. Le grief de la recourante voyant dans l'absence de notification de la décision aux autres héritiers, une notification viciée doit également être rejeté, pour autant que recevable, au motif qu'il n'a pas été invoqué auparavant.

3.4 Les conclusions de la recourante tendant à la constatation de la nullité de la décision finale de l'AFC publiée dans le Feuille fédérale le 12 mai 2020 sont donc écartées.

4.

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).

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).

4.2 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. 6.2 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 irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que les arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 2.3).

4.3 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 A6366/2017 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).

4.4 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).

4.5

4.5.1 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).

4.5.2 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).

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

faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6 ; arrêt du TAF A-2523/2018 du 17 avril 2019 consid. 2.4.2). L'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. XAVIER OBERSON, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, in : IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 17). Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée. Savoir si tel est le cas ou non est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce. Sous réserve du cas où l'Etat requérant achète des données volées en Suisse dans le but de former une demande d'assistance, le principe de la bonne foi entre Etats n'est pas violé du simple fait que la demande d'assistance est fondée sur des données d'origine illicite. Par ailleurs, le refus d'un Etat de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (cf. arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4). En outre, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées. Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence, voir ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1).

4.6

4.6.1 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ATF 144 II 206 consid. 4.2, 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité

(art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

4.6.2 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les demandes d'assistance administrative qui ne désignent pas nommément les personnes concernées doivent faire l'objet d'un contrôle plus approfondi afin d'exclure l'existence d'une fishing expedition (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 139 II 404 consid. 7.2.3). A cet effet, le Tribunal fédéral a développé trois conditions d'admissibilité de telles demandes en se basant sur le Commentaire OCDE relatif à l'art. 26 MC OCDE et les conventions de double imposition applicables. Premièrement, la demande doit fournir une description détaillée du groupe, qui expose les faits et les circonstances spécifiques ayant conduit à la formulation de la demande. Deuxièmement, elle doit exposer le droit fiscal applicable ainsi que les motifs permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales. Troisièmement, elle doit démontrer que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que ces obligations soient remplies (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2.2, 143 II 136 consid. 6.1.2, 143 II 628 consid. 5.2). Bien que ces critères aient été développés en lien avec les demandes groupées au sens de l'art. 3 let. c LAAF, le Tribunal fédéral a retenu dans plusieurs arrêts que, pour des raisons de cohérence, les mêmes critères s'appliquaient pour distinguer les demandes collectives admissibles (cf. consid. 6.2 ci-après pour la qualification de la présente demande) des fishing expeditions proscrites (cf. ATF 143 II 628 consid. 5.1). Ayant à juger de la demande française d'assistance fiscale collective du 11 mai 2016, le Tribunal fédéral a maintenu sa jurisprudence et rappelé que ces mêmes critères étaient applicables (ATF 146 II 150 consid. 6.2.2).

4.7 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de

l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir ATF 147 II 13 consid. 3.4, 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf., parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

4.8

4.8.1 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).

4.8.2 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. 4.4 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

4.9 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. 4.4 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).

4.10 Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. De jurisprudence constante cependant, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 s., 142 II 218 consid. 3.6).

Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention, en l'espèce au sens de l'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FR, doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance

administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7, 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les autorités concernées, soit les autorités nationales des Etats concernés, en fonction des recours prévus par le droit interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.4) ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés ou par le recours à la procédure amiable (voir art. 27 par. 1 CDI CH-FR ; cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

5.

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 6 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par la recourante (cf. consid. 7 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. 2.3), 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 en principe lié par les motifs de ce jugement (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que les arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3 ; consid. 2.3 supra).

6.

6.1 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. 2.2) qu'il y a lieu d'admettre que les conditions formelles sont satisfaites.

6.2 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 X. _____ (ch. 2) ; le nom du détenteur d'informations, soit la banque X. _____ (ch. 3) ; la période visée par la demande, à savoir du 1^{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 (cf. ATF 146 II 150 consid. 4.4, 143 II 628 consid. 4.4. et 5.1 ; arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4.4 et 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1).

7.

7.1

7.1.1 Pour ce qui est des conditions de fond, la recourante invoque en premier lieu une violation de l'art. 28 CDI CH-FR et de l'art. 7 LAAF. Elle relève que la décision querellée procède à une mauvaise interprétation des faits lorsqu'elle arrive à la conclusion que la demande du 11 mai 2016 fait état d'un soupçon suffisant quant aux agissements contraires au droit fiscal des personnes derrière les listes B et C et que les informations requises satisfont à la condition de la pertinence vraisemblable. Selon elle, il était erroné de retenir qu'il était statistiquement très probable qu'une grande majorité des personnes figurant sur la liste A eussent enfreint leurs obligations fiscales en France, alors qu'il s'était avéré que seule la moitié du tiers des comptes concernés n'avaient pas été déclarés. En outre, contrairement à ce qu'avait retenu l'AFC dans ses décisions, il ne ressortait pas de la demande de l'autorité requérante que les trois listes (A, B et C) avaient été trouvées ensemble. Il était ainsi injustifié de retenir sur cette base que la grande majorité des personnes liées aux 45'161 comptes figurant sur les listes B et C, dont on ignorait par ailleurs si elles avaient été trouvées dans la même succursale, avaient vraisemblablement contrevenu à leurs obligations fiscales. Il n'était ainsi pas démontré à satisfaction de droit qu'il y avait des motifs suffisants de considérer que ces personnes avaient violé leurs obligations fiscales envers la France.

7.1.2 En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie la Cour de céans (ci-avant consid. 2.3) 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. 6.2 supra) – répondait aux trois critères développés par la jurisprudence en lien avec les demandes groupées, applicables par analogie aux « demandes collectives », permettant d'exclure l'existence d'une *fishing expedition* (ci-avant consid. 4.6.2 pour l'énumération exhaustive de ces trois critères ; ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2). L'analyse de la Haute Cour s'est portée spécifiquement sur le critère principalement contesté – à savoir celui exigeant que la demande expose le droit fiscal applicable et les raisons permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations, et donc violé le droit fiscal. A cet égard, le Tribunal fédéral a retenu que l'ensemble des éléments ressortant de la demande du 11 mai 2016 était propre à fonder un soupçon suffisant de l'existence d'un comportement contraire au droit fiscal de la part des personnes se trouvant sur les listes B et C. On notera que l'un de ces éléments était, comme l'a constaté le Tribunal fédéral dans

son arrêt de principe, le suivant : « - *Die Listen B et C standen in einer Verbindung mit der Liste A, wurden diese Listen doch allesamt bei denselben Hausdurchsuchungen im gleichen Zusammenhang gefunden* » (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2.5). Or, la recourante n'apporte pas à l'appui de ses recours d'éléments concrets susceptibles de remettre en cause ce constat, de sorte que le Tribunal ne saurait s'en écarter.

Dès lors que la Cour de céans est tenue de se fonder sur les considérants de l'arrêt de principe du Tribunal fédéral et ne peut s'écarter, sans raisons valables, de l'argumentation juridique de la Haute Cour, 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.

7.1.3 En lien avec l'interdiction d'une pêche aux renseignements, la recourante reproche également à l'AFC d'avoir décidé de transmettre à l'autorité requérante les soldes de son compte au 1^{er} janvier 2013, au 1^{er} janvier 2014 et au 1^{er} janvier 2015, alors qu'elle était résidente fiscale suisse depuis 2013. Elle relève également que l'AFC n'aurait pas dû entrer en matière sur la demande d'assistance de l'autorité française du 11 mai 2016, au motif que cette autorité ne pouvait être sûre que, sur les 40'000 comptes pour lesquels elle avait requis des renseignements, toutes les personnes concernées fussent pour la période concernée résidentes fiscales françaises. La demande d'assistance aurait dû préciser que pour les personnes non résidentes fiscales françaises, la communication des informations bancaires pouvait être limitée aux seuls flux de source française.

7.1.4 A ce titre, on relèvera que le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de juger que les codes de domicile français figurant sur les listes B et C constituaient des critères d'assujettissement suffisants pour considérer que les personnes derrière ces listes étaient susceptibles d'être assujetties en France durant la période sous contrôle (cf. arrêt du TAF A-1562/2018 du 3 août 2020 consid. 4.2), ce qui excluait toute pêche aux informations prohibée. Cet élément est de surcroît appuyé par l'arrêt du Tribunal fédéral qui a jugé dans l'ATF 146 II 150 - à tout le moins implicitement en considérant que la demande du 11 mai 2016 était admissible - que ces codes de domicile constituaient des critères d'assujettissement suffisants, et explicitement au considérant 6 que « les renseignements demandés remplissent la condition de la pertinence vraisemblable selon l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR ». Dans ces circonstances et compte tenu du fait qu'il est incontestable que la recourante figure avec un code domicile français « 111 » dans la liste Excel annexée à la requête du 11 mai 2016, il y a lieu de retenir que le

critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant dans le cas d'espèce, à savoir celui du domicile, est apparemment plausible et la question de savoir s'il entre en concurrence avec un critère d'assujettissement de l'Etat tiers dans lequel la recourante fait valoir avoir été domiciliée fiscalement durant une partie de la période sous contrôle – soit en l'occurrence la Suisse pour les années 2013 à 2015 – n'a pas à être examinée par la Cour de céans.

Le Tribunal fédéral n'ayant par ailleurs pas remis en cause, comme il a été exposé ci-dessus, l'admissibilité de la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 sous l'angle de la pertinence vraisemblable des renseignements requis, il ne peut être reproché à l'AFC d'être entrée en matière sur celle-ci. Dès lors que la demande d'assistance administrative de la France vise justement à identifier les titulaires des comptes contenus dans les listes B et C avec indication d'un code de domicile français et à vérifier si ces personnes ont respecté leurs obligations fiscales envers la France, il y a lieu d'admettre que l'autorité française pouvait se satisfaire de requérir les renseignements nécessaires à l'identification de ces personnes, tels qu'ils sont formulés dans la demande du 11 mai 2016 (cf. demande d'assistance du 11 mai 2016, p. 4 ; voir aussi let. A.c supra). La précision requise par la recourante n'est, à ce titre, pas justifiée dès lors qu'elle requerrait de l'AFC qu'elle détermine si la personne concernée est ou non résidente fiscale française pour limiter, le cas échéant, la communication « *aux seuls flux de source française* », compétence qui revient aux autorités fiscales françaises.

7.1.5 La recourante considère également que la décision finale de l'AFC liée à la procédure avec le numéro de référence 631.1-2016-FR-0001-xxx-xxxxx viole l'art. 28 CDI CH-FR en tant qu'elle prévoit de transmettre les prénoms, nom et dernière adresse de B._____, son époux défunt. Elle relève que ce dernier est décédé en avril 2009 et avait été sujet fiscal français jusqu'à cette date. En tant que la taxation française de 2009 ne pouvait, à ce jour, plus être reprise, les informations concernant son époux défunt n'étaient, selon elle, pas de nature à garantir que les obligations fiscales fussent remplies. Elle relève aussi que le nom de son mari défunt n'aurait pas dû apparaître sur les comptes objets de la demande d'assistance administrative à compter de l'année de son décès. Si la banque X._____ avait fait les modifications nécessaires, la question d'une éventuelle communication des informations relatives à son époux défunt ne se serait pas posée et n'aurait dû, selon elle, pas se poser. En résumé, la recourante considère que ces informations ne sont pas vraisemblablement pertinentes et qu'elles ne doivent pas être transmises à la France.

En lien avec cette question, la recourante considère également que l'art. 18a LAAF ne trouve pas application en l'espèce, dès lors que la demande d'assistance administrative date du 11 mai 2016, soit avant l'entrée en vigueur de cette disposition. Elle en conclut que l'AFC n'était pas fondée à exécuter l'assistance administrative sur la base de l'art. 18a LAAF et à communiquer les informations concernant son époux défunt.

7.1.6 En ce qui concerne la pertinence vraisemblable des informations relatives à l'époux défunt, le Tribunal relève qu'au stade de l'assistance administrative, l'autorité requise peut se satisfaire de vérifier s'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés par l'autorité requérante se révéleront pertinents ; le fait que l'information demandée s'avère finalement non pertinente n'est en revanche pas important (cf. consid. 4.4 supra). Ainsi, la circonstance qu'une éventuelle reprise de la taxation fiscale de 2009 ne soit plus possible en raison de la péremption du droit de reprise de l'administration fiscale française après dix ans n'est pas décisive pour les autorités suisses requises au stade de l'assistance administrative. Il s'agit en effet d'une question matérielle dont l'examen reviendra aux autorités compétentes françaises. Contrairement à ce que pense la recourante, les prénoms, nom et dernière adresse de son époux défunt, qui apparaît comme « main account holder » dans les extraits de compte fournis par [la banque X. _____] pour la période requise, sont ainsi vraisemblablement pertinents pour que les autorités fiscales françaises puissent effectuer leur contrôle.

S'agissant du caractère prétendument erroné ou inexact des informations fournies par [la banque X. _____], le Tribunal considère qu'il ne dispose pas de raisons et d'éléments suffisants pour remettre en cause leur validité et procéder lui-même à leur correction, soit en particulier s'agissant de la circonstance que le nom de l'époux défunt de l'intéressée apparaisse encore sous la mention « main account holder » au 1^{er} janvier 2010, alors qu'il était déjà décédé en avril 2009. On rappellera ici que la procédure d'assistance fiscale internationale n'a pas pour but de trancher matériellement une question juridique. Bien au contraire, si l'AFC ou le Tribunal examinait ou clarifiait cette question, il préjugerait de la procédure au fond, ce qui serait incompatible avec ce but. Partant, il n'appartient pas à la Cour de céans de se prononcer sur la validité juridique de l'indication selon laquelle B. _____ était encore mentionné comme titulaire d'un compte bancaire alors qu'il était déjà décédé. En tout état de cause, la recourante conserve la possibilité de s'adresser directement aux autorités françaises pour leur apporter les éclaircissements qu'elle jugerait nécessaires sur les données transmises par [la banque X. _____].

Enfin, il y a lieu de rappeler (cf., aussi, consid. 3.2 supra) que le Tribunal de céans a déjà précisé que l'art. 18a LAAF était de nature procédurale et donc d'application directe. Contrairement à ce que pense l'intéressée, cette disposition trouve bien application en l'espèce, dès lors que la décision finale de l'AFC rendue à son encontre date du 9 octobre 2020, soit postérieurement à l'entrée en vigueur de cette disposition. Sous cet angle également, l'AFC n'a pas violé le droit fédéral en décidant de transmettre à l'autorité requérante les données relatives à l'époux décédé, qui apparaît en tant que « main account holder » sur les extraits de compte produits par [la banque X. _____]. Un caviardage de ces données ne se justifie dès lors pas.

7.1.7 Au vu de ce qui précède, le grief tiré de la violation du principe de la pertinence vraisemblable doit être par conséquent écarté. Les conclusions subsidiaires de la recourante tendant à la modification des chiffres 1 et 2 du dispositif des décisions finales de l'AFC du 9 octobre 2020 (dans le sens notamment d'un caviardage de certaines informations) sont par conséquent écartées.

7.2

7.2.1 La recourante reproche aussi à l'AFC une violation de l'Accord 2014 (cf. consid. A.c supra) en tant qu'elle avait décidé de transmettre à l'autorité française les prénoms, nom et dernière adresse de son époux défunt, alors que ce dernier était décédé à une date antérieure à l'applicabilité de l'art. 2 par. 2 de cet accord. Son époux n'était, en effet, plus titulaire d'un compte bancaire mentionné par l'autorité requérante le 1^{er} janvier 2010.

7.2.2 A ce titre, le Tribunal constate qu'il ressort des extraits produits par la banque X. _____ que le nom de l'époux décédé apparaît toujours en lien avec les comptes objets de la requête d'assistance administrative du 11 mai 2016 pour la période concernée (2010 à 2015). Comme la Cour l'a retenu, ci-avant (consid. 7.1.6), la question de la titularité juridique du compte bancaire faisant l'objet de la transmission n'a pas à être tranchée matériellement au stade de la procédure d'assistance. Il suffit de constater que ce sont-là les informations transmises par leur détentrice et que de savoir si elles auraient dû être mises à jour après le décès du co-titulaire du compte n'a pas à être résolue dans le cadre de l'assistance internationale. Le Tribunal ne distingue donc pas de violation de l'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014.

7.3

7.3.1 La recourante invoque enfin une violation du principe de la bonne foi. Elle relève que les données-clients des listes B et C constituent des données sensibles relatives à des relations bancaires entre une banque suisse et ses clients. Ces données n'avaient ainsi aucune raison de se trouver dans les succursales allemandes de la banque X._____. Il était ainsi manifeste que ces données sensibles s'étaient retrouvées en Allemagne par le biais d'actes punissables en Suisse. Elle relève également que l'autorité requérante sollicitait des données pour une période temporelle contraire à l'engagement pris par la France dans le cadre de l'Accord du 25 juin 2014.

7.3.2 A ce titre, le Tribunal relève tout d'abord que le Tribunal fédéral a examiné en détail, dans son ATF 146 II 150, la question de l'application de l'Accord du 25 juin 2014 (ATF 146 II 150 consid. 5.3 et 5.6). Il a considéré, en substance, qu'il y avait lieu d'accorder l'entraide administrative aux demandes collectives, conformément à la CDI CH-FR, dès le 1^{er} janvier 2010, lorsque les personnes concernées étaient identifiées d'une autre manière que par leurs noms et leur adresse (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.3 et 5.6), ce qui est le cas de la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 (cf. consid. 6.2 supra). Pour le surplus, il peut être renvoyé au résumé détaillé des considérations de la Haute Cour contenu au considérant 4.2 ci-dessus. La France n'a donc pas violé son engagement dans le cadre de l'Accord du 25 juin 2014.

7.3.3 On rappellera également que le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de juger qu'il n'existait pas de lien de causalité suffisamment étroit entre la vente de données au Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie et la demande du 11 mai 2016 de l'autorité requérante puisque la chaîne de causalité avait été rompue par des facteurs externes, tels que les investigations ultérieures menées par les autorités allemandes. De surcroît, la demande litigieuse ne se fonde pas directement sur les données obtenues illégalement mais sur celles trouvées lors des perquisitions effectuées dans les succursales allemandes de la banque X._____, qui ont ensuite été communiquées à la France sur la base de la Directive n° 2011/16/UE (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 5.2.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6 ; consid. A.b supra).

7.3.4 Le grief tiré de la violation du principe de la bonne foi est partant rejeté.

8.

8.1 Vu les considérants qui précèdent, les recours sont rejetés. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais de Fr. 10'000.- déjà versée avant la jonction des procédures F-5605/2020 et F-5607/2020 (2 x Fr. 5'000.-). Le solde de Fr. 5'000.- lui sera restitué, à parts égales de Fr. 2'500.- pour chacune des procédures précitées, une fois le présent jugement entré en force.

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

9.

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 F-5605/2020 et F-5607/2020 sont jointes. Celles-ci sont désormais référencées sous le numéro de procédure F-5605/2020.

2.

Les recours sont rejetés.

3.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.- (cinq mille francs), sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 10'000.- (dix mille francs). Le solde de cette avance, soit Fr 5'000.- (cinq mille francs), lui sera restitué, à parts égales de Fr. 2'500.- (deux mille cinq cents francs) pour chacune des procédures, une fois le présent arrêt en force.

4.

Il n'est pas alloué 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.

Le président du collège :

La greffière :

Gregor Chatton

Noémie Gonseth

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 ; annexes : deux formulaires « Adresse de paiement », à retourner dûment rempli au Tribunal)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] et [...] ; Acte judiciaire)