

# **BVGer A-1141/2021 vom 5. Juli 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-07-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1141\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1141_2021)

FR: TAF A-1141/2021 du 5 juillet 2021

IT: TAF A-1141/2021 del 5 luglio 2021

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 5.1.1**

Dans un premier grief, la recourante se prévaut 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. Elle souligne 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 elle, entraîner le refus d'accorder l'assistance administrative.

### **E. 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.

### **E. 5.1.3**

Il appert que la recourante se méprend sur le sens de l'art. 20 al. 3 LAAF, dont le libellé contredit ses 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. La décision entreprise limite en outre clairement l'utilisation desdits renseignements à l'état de fait décrit dans la demande du 11 mai 2016. Elle précise 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 de la recourante est rejeté.

#### **E. 5.2.1**

Par un second moyen, la recourante soutient que les informations dont la transmission est envisagée seraient dépourvues de pertinence vraisemblable. Elle expose à cet appui que le compte bancaire en cause, dont elle est titulaire, serait lié à un trust irrévocable et discrétionnaire de droit (...), étant précisé que la recourante aurait été créée par le trustee dans le seul but de détenir les avoirs bancaires du trust. Se prévalant d'une jurisprudence du TAF datée de 2011 (notamment arrêt du TAF A-7013/2010 du 18 mars 2011), elle argue que les caractéristiques précitées du trust, combinées au fait qu'aucune distribution systématique et/ou sur demande des avoirs du trust n'aurait été octroyée en faveur d'un bénéficiaire, feraient obstacle à toute transmission d'informations y relatives. Cela étant, la recourante se plaint également d'une violation du principe de spécialité et de l'art. 18a LAAF, à raison du décès survenu en \*\*\* de Madame B.\_\_\_\_\_, settlor et ayant droit économique du compte UBS en cause. L'entrée en vigueur de la disposition précitée étant largement postérieure au dépôt de la demande d'assistance, elle ne serait pas applicable à la présente procédure. La recourante plaide ainsi que ni feu B.\_\_\_\_\_, ni ses éventuels successeurs ne pourraient être partie à la procédure et donc - pourvu qu'on la comprenne bien - faire l'objet d'une demande d'assistance.

#### **E. 5.2.2**

Le Tribunal relève tout d'abord que les pièces produites par la recourante ne corroborent pas, ou que partiellement, ses allégations, les caractéristiques alléguées du trust ou l'absence de distribution, notamment, 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 requérant 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. 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.

### **E. 5.2.3**

Doit encore être rappelé que la personne participant à la présente procédure est la recourante, et non pas feu B.\_\_\_\_\_. L'argumentaire plaidé au bénéfice de la prénommée ne lui est dès lors d'aucun secours dans la présente procédure, la recourante n'étant pas légitimée à faire valoir des intérêts de tiers (cf. notamment arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 non publié in : ATF 147 II 116). Quant au moyen tiré de la violation de l'art. 18a LAAF, il ne peut qu'être écarté, en tant qu'il découle d'une mécompréhension de cette disposition. En effet, et contrairement à ce que semble avancer la recourante, le but premier de l'art 18a LAAF, qui est d'applicabilité immédiate, est de transmettre des renseignements vraisemblablement pertinents relatifs à des personnes ne disposant pas de la capacité d'être partie, comme les personnes décédées. Certes, dans de telles hypothèses, les successeurs légaux ont qualité de partie, mais ce à condition qu'ils disposent eux-mêmes de la capacité d'être partie suivant le droit suisse. Une personne décédée reste ainsi concernée et ses informations peuvent être transmises (FF 2019 277, 201 ; arrêt du TAF A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 9.2 à 9.4). Aussi, le fait que le compte bancaire en cause, détenu par la recourante, ait pour ayant droit économique une personne décédée ou soit lié à un trust ne s'oppose pas, dans ce contexte, à une transmission des informations. Les griefs de la recourante sont donc rejetés.

### **E. 5.3.1**

Dans un dernier grief, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue en lien avec un moyen tiré de la violation du principe de spécialité. Elle reproche ici à l'autorité inférieure de ne pas lui 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. Elle soutient que la consultation de ces éléments du dossier concernant la banque UBS lui serait indispensable pour se défendre utilement, dès lors qu'il serait possible qu'elle en tire argument et puisse ainsi démontrer la violation du principe précité par les autorités françaises. Pour ces mêmes motifs, la recourante requiert, à titre préalable, le droit de consulter les documents utiles et, le cas échéant, de compléter son recours en conséquence.

### **E. 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, 2e 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).

### **E. 5.3.3**

En l'occurrence, la Cour constate que la recourante a eu accès à l'intégralité des pièces de son dossier (cf. Faits, let. C supra). L'AFC ne l'a certes pas autorisée à consulter les éléments du dossier concernant la banque UBS en lien avec le principe de spécialité. Cela étant, ce refus de lui 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'invoque la recourante, l'accès aux pièces qu'elle réclame ne lui 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 la recourante a eu accès à son dossier et que l'occasion lui 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 la requête préalable de consultation de ces mêmes pièces, ainsi qu'à celle tendant à compléter son recours après la consultation desdites pièces. A cet égard, il est précisé qu'une telle requête est en soi problématique 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 1ère 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).

### **E. 5.4**

Pour le surplus, rien n'indique - et la recourante ne le prétend pas - que les autres conditions matérielles de l'assistance administrative ne seraient pas respectées.

### **E. 6.1**

Compte tenu de ce qui précède, le recours est rejeté. 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. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

### **E. 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).

### **E. 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.)

### **E. 31**

décembre 2015 (ch. 4) ; l'objectif fiscal fondant la demande, soit l'impôt

A-1141/2021 Page 17 sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune (ch. 4), ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 6). Dès lors, la requête du 11 mai 2016 contient tous les éléments mentionnés au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

De surcroît, il est relevé que dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a précisé que la demande du 11 mai 2016 – qui ne contient ni les noms ni les adresses de personnes concernées mais qui se fonde sur une liste d'environ 40'000 numéros de comptes et autres numéros bancaires sur la base de laquelle l'AFC a pu identifier les personnes concernées – constituait une « demande collective » (« Listenersuchen ») et non une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF (cf. ATF 146 II 150 consid. 4 ; sur la distinction entre demande groupée et demande individuelle, voir l'arrêt du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4 et 5). La Haute Cour a rappelé à cet égard qu'au regard de la jurisprudence, les demandes qui concernent un certain nombre de personnes qu'elles identifient par leur nom ou au moyen d'une liste comportant des numéros – tels que le numéro de carte de crédit ou de compte bancaire – doivent être considérées comme une somme de demandes individuelles. Pour des raisons d'économie de procédure, l'autorité requérante rassemble ces demandes individuelles en une demande commune ou collective, bien qu'elle ait pu en principe également les formuler individuellement (cf. ATF 146 II 150 consid. 4.4 et 143 II 628 consid. 4.4 et 5.1 ; arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4.4 et 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1). 5. 5.1 5.1.1 Dans un premier grief, la recourante se prévaut 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. Elle souligne 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 elle, 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

A-1141/2021 Page 18 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 la recourante se méprend sur le sens de l'art. 20 al. 3 LAAF, dont le libellé contredit ses 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. La décision entreprise limite en outre clairement l'utilisation desdits renseignements à l'état de fait décrit dans la demande du 11 mai 2016. Elle précise 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 de la recourante est rejeté.

A-1141/2021 Page 19 5.2 5.2.1 Par un second moyen, la recourante soutient que les informations dont la transmission est envisagée seraient dépourvues de pertinence vraisemblable. Elle expose à cet appui que le compte bancaire en cause, dont elle est titulaire, serait lié à un trust irrévocable et discrétionnaire de droit (...), étant précisé que la recourante aurait été créée par le trustee dans le seul but de détenir les avoirs bancaires du trust. Se prévalant d'une jurisprudence du TAF datée de 2011 (notamment arrêt du TAF A-7013/2010 du 18 mars 2011), elle argue que les caractéristiques précitées du trust, combinées au fait qu'aucune distribution systématique et/ou sur demande des avoirs du trust n'aurait été octroyée en faveur d'un bénéficiaire, feraient obstacle à toute transmission d'informations y relatives. Cela étant, la recourante se plaint également d'une violation du principe de spécialité et de l'art. 18a LAAF, à raison du décès survenu en \*\*\* de Madame B.\_\_\_\_\_, settlor et ayant droit économique du compte UBS en cause. L'entrée en vigueur

de la disposition précitée étant largement postérieure au dépôt de la demande d'assistance, elle ne serait pas applicable à la présente procédure. La recourante plaide ainsi que ni feu B. \_\_\_\_\_, ni ses éventuels successeurs ne pourraient être partie à la procédure et donc – pourvu qu'on la comprenne bien – faire l'objet d'une demande d'assistance. 5.2.2 Le Tribunal relève tout d'abord que les pièces produites par la recourante ne corroborent pas, ou que partiellement, ses allégations, les caractéristiques alléguées du trust ou l'absence de distribution, notamment, 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

A-1141/2021 Page 20 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. 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. 5.2.3 Doit encore être rappelé que la personne participant à la présente procédure est la recourante, et non pas feu B. \_\_\_\_\_. L'argumentaire plaidé au bénéfice de la prénommée ne lui est dès lors d'aucun secours dans la présente procédure, la recourante n'étant pas légitimée à faire valoir des intérêts de tiers (cf. notamment arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 non publié in : ATF 147 II 116). Quant au moyen tiré de la violation de l'art. 18a LAAF, il ne peut qu'être écarté, en tant qu'il découle d'une mécompréhension de cette disposition. En effet, et contrairement à ce que semble avancer la recourante, le but premier de l'art 18a LAAF, qui est d'applicabilité immédiate, est de transmettre des renseignements vraisemblablement pertinents relatifs à des personnes ne disposant pas de la capacité d'être partie, comme les personnes décédées. Certes, dans de telles hypothèses, les successeurs légaux ont qualité de partie, mais ce à condition qu'ils disposent eux-mêmes de la capacité d'être partie suivant le droit suisse. Une personne décédée reste ainsi concernée et ses informations peuvent être transmises (FF 2019 277, 201 ; arrêt du TAF A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 9.2 à 9.4). Aussi, le fait que le compte bancaire en cause, détenu par la recourante, ait pour ayant droit économique une personne décédée ou soit lié à un trust ne s'oppose pas, dans ce contexte, à une transmission des informations. Les griefs de la recourante sont donc rejetés.

A-1141/2021 Page 21 5.3 5.3.1 Dans un dernier grief, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue en lien avec un moyen tiré de la violation du principe de spécialité. Elle reproche ici à l'autorité inférieure de ne pas lui 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. Elle soutient que la consultation de ces éléments du dossier concernant la banque UBS lui serait indispensable pour se défendre utilement, dès lors qu'il serait possible qu'elle en tire argument et puisse ainsi démontrer la violation du principe précité par les autorités françaises. Pour ces mêmes motifs, la recourante requiert, à titre préalable, le droit de consulter les documents utiles et, le cas échéant, de compléter son 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, 2e 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

A-1141/2021 Page 22 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 la recourante a eu accès à l'intégralité des pièces de son dossier (cf. Faits, let. C supra). L'AFC ne l'a certes pas autorisée à consulter les éléments du dossier concernant la banque UBS en lien avec le principe de spécialité. Cela étant, ce refus de lui 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'invoque la recourante, l'accès aux pièces qu'elle réclame ne lui 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 la recourante a eu accès à son dossier et que l'occasion lui 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 la requête préalable de consultation de ces mêmes pièces, ainsi qu'à celle tendant à compléter son recours après la consultation desdites pièces. A cet égard, il est précisé qu'une telle requête est en soi problématique 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 1ère 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).

A-1141/2021 Page 23 5.4 Pour le surplus, rien n'indique – et la recourante ne le prétend pas – que les autres conditions matérielles de l'assistance administrative ne seraient pas respectées. 6. 6.1 Compte tenu de ce qui précède, le recours est rejeté. 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. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant. 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.)

A-1141/2021 Page 24

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.