

BVGer A-1949/2021 vom 23. Juni 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-06-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1949_2021

FR: TAF A-1949/2021 du 23 juin 2022

IT: TAF A-1949/2021 del 23 giugno 2022

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 5.1

Pour ce qui est des conditions de fond, les recourantes allèguent une violation du principe de la pertinence vraisemblable à plusieurs égards.

E. 5.1.1.1

Les recourantes arguent en premier lieu que les informations les concernant ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable dès lors qu'elles n'auraient pas été fiscalement domiciliées en France durant la période visée, mais au Maroc, respectivement au Costa Rica. Ces dernières reprochent en particulier à la DGFIP de s'être fondée sur des données statistiques insuffisantes pour déterminer leurs domiciles fiscaux. En outre, l'AFC aurait ignoré les arguments et offres de preuves que les recourantes lui ont fournis pour démontrer qu'elles étaient assujetties de manière illimitée aux impôts au Maroc et au Costa Rica durant la période sous contrôle. A l'appui de leur grief, les recourantes produisent notamment deux cartes de résidence marocaine de la recourante 1 valables jusqu'au 30 janvier 2014, respectivement jusqu'au 31 janvier 2024. Les recourantes soulignent à ce propos que l'adresse indiquée sur les cartes de résidence susmentionnées concorde avec celle figurant sur les annexes des décisions querellées fournies par l'UBS.

En outre, le code domicile « France » qui leur a été attribué sur la liste Excel annexée à la requête du 11 mai 2016 serait la conséquence d'une erreur de la banque et d'une tenue négligente de ses fichiers. A cela s'ajoute que les listes dont il est question concernent des données récoltées en 2006, respectivement en 2008. Par ailleurs, les critères utilisés par l'UBS pour classer les comptes et pour leur attribuer un code domicile ne sont pas connus. Les recourantes en déduisent que cette classification ne pourrait pas constituer à elle seule une présomption fiable d'un assujettissement illimité en France.

Il découlerait de ce qui précède que la condition de la pertinence vraisemblable des informations requises ne serait pas remplie dans le cas d'espèce, ceci bien que les recourantes figurent dans les livres de la banque UBS avec un code domicile français (« 111 »).

E. 5.1.1.2

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. 1.4.3) que la demande litigieuse ne constituait pas une pêche aux renseignements prohibée et que les informations requises remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 146 II 150 consid. 6). A cet effet, la

Haute

A-1949/2021 Page 25 Cour a relevé que la demande du 11 mai 2016 – qui constitue une « demande collective » (cf. consid. 4.3 supra) – répondait aux trois critères développés par la jurisprudence en lien avec les demandes groupées, applicables par analogie aux « demandes collectives », permettant d'exclure l'existence d'une fishing expedition (ci-avant consid. 2.5.2 pour l'énumération exhaustive de ces trois critères ; ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2). L'analyse de la Haute Cour s'est portée spécifiquement sur le critère principalement contesté – à savoir celui exigeant que la demande expose le droit fiscal applicable et les raisons permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations, et donc violé le droit fiscal. A cet égard, le Tribunal fédéral a retenu que l'ensemble des éléments ressortant de la demande du 11 mai 2016 était propre à fonder un soupçon suffisant de l'existence d'un comportement contraire au droit fiscal de la part des personnes se trouvant derrière les listes B et C.

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

E. 5.1.1.3

En revanche, la question n'a pas été spécifiquement examinée, dans l'arrêt du Tribunal fédéral, de savoir si, compte tenu des éléments concernant l'absence de domicile en France tels qu'invoqués ici par les recourantes, la pertinence vraisemblable ne serait en l'espèce pas remplie. A cet égard, la Cour de céans rappelle qu'en présence d'un conflit de résidence, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile ; elle n'a en effet ni les moyens matériels ni la compétence formelle de trancher un tel conflit lorsqu'elle reçoit une demande d'assistance (cf. consid. 2.10 supra).

En l'occurrence, il est relevé 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 assujetties en France durant la période sous contrôle (cf. arrêt du TAF A-1562/2018 du 3 août 2020 consid. 4.2). Cet élément est de surcroît appuyé par l'arrêt du Tribunal fédéral qui a jugé dans l'ATF 146 II 150 – à tout le moins implicitement en considérant que la demande du 11 mai 2016 était admissible – que ces codes

A-1949/2021 Page 26 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 les recourantes figurent avec un code domicile français « 111 » dans la liste Excel annexée à la requête du 11 mai 2016, il y a lieu de retenir que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant dans le cas d'espèce, à savoir celui du domicile, est apparemment plausible et la question de savoir s'il entre en concurrence avec un critère d'assujettissement des Etat tiers dans lesquels les recourantes font valoir avoir été domiciliées fiscalement durant la période sous contrôle n'a pas à être examinée par la Cour de céans.

E. 5.1.1.4

Quant à l'argument des recourantes exposant que le code domicile français leur aurait été attribué par erreur, le Tribunal rappelle que dans le cadre d'un recours contre une décision finale de l'AFC, il se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir vérifier matériellement si c'est à juste titre que le code « 111 » a été mentionné au regard du compte UBS du recourant, dès lors que ce dernier ne conteste pas l'existence de cette mention. Le rôle de l'Etat requis, en matière d'assistance administrative, est assez restreint, étant donné qu'il se borne à examiner si les documents requis sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. En l'espèce, les recourantes se contentent d'alléguer l'inexactitude du code domicile, n'énonçant aucun élément probant. Il n'y a dès lors pas lieu de s'écarter des informations transmises par la DGFIP et ressortant des listes de la banque UBS.

E. 5.1.1.5

La Cour de céans relève encore qu'il n'est pas préjudiciable que la demande d'assistance administrative se fonde sur les listes B et C datant respectivement de 2006 et 2008, alors les renseignements demandés portent sur les années 2010 à 2015. En effet, il ressort de l'état de fait de la requête que l'autorité française cherche à déterminer si les personnes derrière les listes B et C – qui détenaient un compte bancaire au sein de la banque UBS entre 2006 et 2008 – en possédaient un durant la période sous contrôle, à savoir 2010 à 2015. Cet élément n'est pas problématique dès lors que, selon la jurisprudence, il n'est pas exigé de l'Etat requérant qu'il fournisse pour chacune des périodes visées un élément concret de soupçon qui se rattache spécifiquement à chacune de ces périodes (cf. arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 s.). De plus, comme mentionné supra (cf. consid. 5.1.2 ci-avant), le Tribunal fédéral a jugé que la demande litigieuse fournissait suffisamment d'éléments con-

A-1949/2021 Page 27 crets permettant de soupçonner que les personnes concernées, identifiables au travers des listes B et C, avaient agi en violation du droit fiscal. Partant, le fait que la demande repose sur des listes datant de 2006 et 2008 ne permet pas de conclure – comme l'avancent les recourantes – que les informations requises ne seraient pas vraisemblablement pertinentes quel qu'ait été son domicile fiscal entendu au sens international matériel pour les années 2006 et 2008.

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

E. 5.1.2.1

Dans leur réplique du 9 août 2021 et leurs observations spontanées du 16 mars 2022, les recourantes soutiennent que la prescription décennale française serait acquise en ce qui concerne le contrôle et le recouvrement de l'impôt pour les années fiscales 2010 et 2011, ce qui impliquerait que la demande d'assistance administrative y relative serait devenue sans objet. A l'appui de leur grief, les recourantes produisent un avis de droit d'un avocat français du 30 juillet 2021. La transmission d'informations concernant les années fiscales 2010 et 2011 serait contraire aux principes de la pertinence vraisemblable et de la proportionnalité, étant donné que ces informations ne seraient pas propres à élucider le but fiscal invoqué à l'appui de la demande d'assistance. Les recourantes invoquent l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_703/2019 du 16 novembre 2020, selon lequel l'AFC se devrait d'éclaircir cette question.

E. 5.1.2.2

Avant tout il sied de relever qu'en tant qu'expertise privée, l'avis de droit produit par les recourantes est constitutif d'une simple allégation de partie, dans la mesure où l'expert privé ne peut pas être considéré comme indépendant et impartial, en raison notamment de sa relation contractuelle avec les intéressés, contrairement à l'expert judiciaire (cf. arrêt du TF 1C_106/2016 du 9 juin 2016 consid. 2.2.4 et les arrêts cités). La pièce produite est ainsi soumise à la libre appréciation des preuves.

La Cour de cassation relève ensuite que le grief relatif à la prescription des périodes fiscales 2010 et 2011 soulevé par les recourantes concerne la procédure interne menée dans l'Etat requérant. La prescription n'empêche pas la transmission des renseignements requis, même si elle est admise par l'autorité requérante. A fortiori, elle ne fait pas perdre la pertinence vraisemblable lorsque la question est contestée (cf. arrêts du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4 à 5.6). La procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient à chaque Etat

A-1949/2021 Page 28 d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 ; arrêt du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 3.3.6.2 ; voir aussi arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.7 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 avec les nombreuses réf. citées). Or, déterminer si les impôts dus pour les périodes fiscales 2010 et 2011 sont prescrits ou non est une question matérielle qui devra être tranchée par les autorités françaises compétentes. En effet, ni l'AFC ni le TAF n'ont à examiner des objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à l'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux – comme une éventuelle prescription – qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. Partant, il n'appartient pas à la Suisse de se déterminer sur une éventuelle prescription des impôts 2010 et 2011. Il appartient en revanche aux recourantes de faire valoir leurs moyens procéduraux devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

E. 5.1.2.3

Par ailleurs, l'arrêt du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 invoqué par les recourantes indique que, si la personne visée par la demande d'assistance administrative fait valoir, sur la base d'une motivation étayée, qu'au jour de la demande, le délai pour déposer la déclaration fiscale était encore ouvert pour une des périodes fiscales concernées, l'AFC est tenue d'éclaircir ce point, car en pareille hypothèse, le principe de la subsidiarité ne serait pas respecté (cf. consid. 6.5 à 6.7 de l'arrêt précité). En l'espèce, la situation est différente : les recourantes n'ont jamais affirmé que le délai pour le dépôt de la déclaration d'impôts aurait été encore ouvert. La solution de cet arrêt n'est donc pas transposable au cas d'espèce.

E. 5.1.2.4

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation de la norme de la pertinence vraisemblable en lien avec la prescription décennale française. Le grief des recourantes à cet égard doit être rejeté.

E. 5.2.1

Les recourantes reprochent à l'autorité inférieure d'avoir procédé à un échange spontané d'informations. Elles considèrent que l'AFC a inter-prété de manière extensive la demande d'assistance administrative, en constatant que le code domicile français « 111 » est fiable et qu'il s'agit d'un critère suffisant pour établir l'existence d'un assujettissement des recourantes en France. Alors qu'il reviendrait à l'autorité requérante d'alléguer les éléments factuels permettant d'inférer une résidence fiscale française aux contribuables en question, celle-ci ne pourrait pas se contenter de la simple indication du code domicile « France ». Dans la mesure où l'autorité

A-1949/2021 Page 29 inférieure prévoirait quand-même de transmettre à la DGFIP des renseignements sur des personnes dont il n'aurait pas été démontré à satisfaction qu'elles auraient fiscalement résidé en France durant la période sous contrôle, cette dernière se livrerait à une entraide spontanée prohibée.

En l'espèce, les recourantes se méprennent sur le sens à donner à l'entraide spontanée prohibée. La Cour de céans rappelle que par assistance administrative spontanée, il faut entendre la transmission d'informations qui n'ont pas été requises par l'autorité étrangère (cf. consid. 2.5 supra). Or, l'argumentation des recourantes se fonde uniquement sur l'absence de critère suffisant d'assujettissement en France. Ces dernières ne sauraient être suivies lorsqu'elles allèguent que l'autorité requérante n'aurait pas démontré qu'elles avaient leurs résidences fiscales en France pendant la période sous contrôle. A ce propos, il sied de renvoyer au consid. 5.1.1 ci-avant, dans lequel la Cour de céans constate, au vu de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 146 II 150), que les codes de domicile figurant sur les listes B et C constituent des éléments de rattachement permettant à l'autorité requise de considérer la requête comme vraisemblablement pertinente. Au surplus, le Tribunal rappelle que le grief de l'échange spontané de renseignements s'examine sous l'angle de la pertinence vraisemblable. In casu, l'autorité requérante a expressément demandé à obtenir des renseignements sur les titulaires et ayants droit économique des comptes listés, ou toute les autres personnes venant aux droits et obligations de ces derniers (cf. Faits A.c supra). Or, il est indéniable que les recourantes sont titulaires de comptes bancaires se trouvant sur la liste annexée à la demande de la DGFIP. Le Tribunal retient ainsi que les informations relatives aux recourantes s'inscrivent parfaitement dans le but de la demande d'assistance administrative française. Il ne peut pas être reproché à l'AFC de procéder à un quelconque échange spontané d'informations. Dans ces conditions, le grief des recourantes doit être rejeté.

E. 5.3.1

Les recourantes reprochent encore à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance basée sur des données obtenues par des actes punissables au regard du droit suisse, en violation du principe de la bonne foi en lien avec l'art. 7 let. c LAAF.

A l'appui de leur grief, les recourantes avancent que la demande du 11 mai 2016 reposerait sur deux infractions punissables au regard du droit suisse, à savoir l'espionnage économique – c'est-à-dire l'achat illégal par le Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie d'un CD de données – et la

A-1949/2021 Page 30 violation du secret bancaire – soit le transport et l'enregistrement sur le territoire allemand des données des clients d'UBS Switzerland AG par un ancien employé de la banque. Selon elles, il existerait un lien de causalité entre ces actes punissables et l'obtention par la France des données sur lesquelles serait fondée la demande

litigieuse dès lors que, sans le transfert illicite de données d'UBS Switzerland AG dans les serveurs d'UBS Deutschland AG et sans l'achat dudit CD, aucune perquisition n'aurait pu avoir lieu et les données fondant la requête du 11 mai 2016 n'auraient pas été découvertes.

E. 5.3.2

A titre liminaire, la Cour de céans relève qu'il ressort de l'état de fait de la requête qu'une enquête diligentée par le parquet de Bochum et des visites domiciliaires effectuées dans les succursales allemandes de la banque UBS en mai 2012 et juillet 2013 ont abouti à la saisie de données concernant des contribuables français liés à des comptes ouverts auprès de la banque UBS en Suisse. Ces données ont été communiquées à la DGFIP par l'administration fiscale allemande à la suite d'une demande de la France sur la base de la Directive n° 2011/16/UE (cf. consid. A.b supra). De surcroît, l'AFC précise dans les décisions finales attaquées que les autorités fiscales allemandes auraient déclaré – dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle – que les données en cause étaient stockées sur un serveur domestique d'UBS Deutschland AG à Francfort. Le serveur de sauvegarde comprenait des sauvegardes des ordinateurs des employés d'UBS Deutschland AG, parmi lesquels figurait l'ordinateur d'une employée de cette banque sur lequel figurent les données en cause. L'autorité inférieure précise du reste que dans ce contexte, le Ministère public de la Confédération a ouvert le 18 janvier 2017 une enquête contre personne inconnue pour violation éventuelle des art. 47 LB et 273 CP. Selon une déclaration soumise par la banque UBS dans le cadre de cette enquête, le Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie aurait acheté en août 2012 un CD de données contenant les informations sur des clients enregistrés auprès de la banque UBS en Suisse. Sur la base de ce CD de données, les autorités allemandes auraient mené des enquêtes contre de nombreux clients allemands de la banque UBS. C'est dans le cadre de ces enquêtes que le parquet de Bochum aurait procédé à diverses perquisitions au siège d'UBS Deutschland AG à Francfort et auprès d'autres sites d'UBS en Allemagne. Lors de la perquisition au siège de la banque UBS Deutschland AG à Francfort, le Ministère public aurait saisi une grande quantité de données physiques et électroniques où se trouvaient notamment les données en question concernant des clients enregistrés en Suisse. L'AFC énonce encore que cet exposé des faits est confirmé par le mandat de perquisition

A-1949/2021 Page 31 délivré par le parquet de Bochum le 3 juillet 2013 qui a été fourni par la banque UBS dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative (cf. Décisions finales de l'AFC, ch. 6.4).

E. 5.3.3

Sur la base des faits tels que décrits ci-avant, il convient d'examiner si la demande litigieuse repose sur des données volées comme l'allèguent les recourantes. A cet égard, la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux données volées prescrit qu'il y a lieu d'examiner dans chaque cas particulier la question d'un éventuel comportement constitutif d'une violation du principe de la bonne foi étant entendu que celui-ci est établi lorsque l'Etat requérant ne respecte pas un éventuel engagement de ne pas utiliser de données provenant d'actes effectivement punissables au regard du droit suisse et qu'il dépose néanmoins une demande qui présente un lien de causalité direct ou indirect avec de telles données ou qu'il est prouvé qu'il a acheté des données acquises illégalement pour fonder sa demande (cf. arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.3 à 5.5, 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 2.2.2, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.3 à 2.3.4). Ces

deux éléments seront examinés successivement dans les consid. 5.2.3.1 ss ci-après.

E. 5.3.3.1

En l'occurrence, la question déterminante à trancher en premier lieu est celle de savoir si l'autorité requérante a donné l'assurance qu'elle n'utiliserait pas les données – prétendument volées – sur lesquelles la demande litigieuse se fonde. En effet, comme relevé ci-avant, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance qu'aucune donnée dérobée sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées.

En l'espèce, à aucun moment l'autorité requérante ne s'est engagée à ne pas déposer de requête d'assistance administrative fondée spécifiquement sur les données recueillies dans le cas d'espèce. Certes, le Tribunal de céans ne nie pas que la France a donné son assurance à la Suisse qu'aucune des données dérobées à la filiale genevoise de la banque HSBC par Hervé Falciani ne serait utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (l'existence de cet engagement ressort avant tout du communiqué de presse du 12 février 2010 du Département fédéral des finances consultable à l'adresse www.admin.ch/gov/fr/accueil/documenta-tion/communiques.msg-id-31623.html ; cf. également ATF 143 II 224 consid. 6.5). Toutefois, l'engagement de l'Etat français de ne pas exploiter les

A-1949/2021 Page 32 données soustraites par Hervé Falciani ne saurait s'étendre aux données UBS sur lesquelles la présente demande se fonde (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 5.2.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6). Il s'agit en effet d'une autre banque et d'un autre état de fait. Le cas échéant, il s'agirait d'un autre acte punissable. Par conséquent, on ne saurait admettre que l'assurance donnée par la France de ne pas exploiter les données soustraites par Hervé Falciani est transposable dans le cadre de la présente demande, de sorte que le cas d'espèce se distingue de celui jugé par le Tribunal fédéral dans l'ATF 143 II 224, dans lequel il a été considéré que l'Etat français avait violé le principe de la bonne foi en lien avec « l'affaire Falciani ». On ne voit pas qu'il existe par ailleurs un autre engagement pris par l'Etat français dans ce sens et les recourantes ne le soutiennent à juste titre pas.

E. 5.3.3.2

Quant à l'existence d'un lien de causalité entre les données prétendument volées et la demande d'assistance administrative dont se prévalent les recourantes, la jurisprudence du Tribunal fédéral l'a mentionné comme critère permettant de démontrer l'absence de bonne foi de l'Etat requérant, lorsque celui-ci s'est engagé à ne pas former de demande sur la base de telles données. Si une telle assurance n'a pas été donnée – comme dans le cas d'espèce – le fait que la demande se fonde sur des renseignements éventuellement obtenus à la suite d'un vol de données ne suffit pas, à lui seul, à conclure à un comportement contraire à la bonne foi de l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4). Nonobstant ce qui précède et par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève tout de même que le Tribunal pénal fédéral – soit un tribunal suisse compétent – est parvenu à la conclusion que la vente des données à l'Allemagne constituait une infraction

pénale au regard du droit suisse (cf. arrêt du Tribunal pénal fédéral SK.2016.34 du 21 janvier 2019). Or, malgré cet acte punissable au regard du droit suisse, la Cour de céans a déjà eu l'occasion de juger qu'il n'existait pas de lien de causalité suffisamment étroit entre cet acte – soit la vente de données au Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie – et la demande du 11 mai 2016 de l'autorité requérante puisque que la chaîne de causalité a été rompue par des facteurs externes, tel que les investigations ultérieures menées par les autorités allemandes. De surcroît, il est relevé que la demande litigieuse ne se fonde pas directement sur les données obtenues illégalement mais sur celles trouvées lors des perquisitions effectuées dans les succursales allemandes de la banque UBS, qui ont ensuite été communiquées à la France

A-1949/2021 Page 33 sur la base de la Directive n°2011/16/UE (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 5.2.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6 ; consid. A.b et 5.2.2 supra).

E. 5.4.1

Les recourantes avancent encore que le principe de spécialité ne serait pas respecté dans le cas d'espèce. A l'appui de leur grief, elles relèvent en substance qu'il ressort des échanges des 11 juillet 2017 et 2 janvier 2020 entre l'AFC et la DGFIP que cette dernière se réserve expressément le droit d'utiliser les informations transmises dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative contre des personnes tierces.

Pour autant qu'il puisse être entré en matière sur ce grief qui ne paraît concerner que les intérêts de personnes non concernées, c'est-à-dire de tiers par rapport aux recourantes (voir à cet égard, ATF 139 II 404 consid. 11.1 et les réf. citées, mais également arrêt du TAF A-6854/2018 du 3 mars 2020 consid. 1.3.2 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_252/2020 du 13 juillet 2020]), la Cour de céans retient ce qui suit : le Tribunal fédéral a jugé – d'une manière qui lie la Cour de céans – que l'autorité française avait fourni des garanties suffisantes concernant le principe de spécialité. Contrairement à ce qu'invoquent les recourantes, la Haute Cour a retenu qu'il n'existait aucun indice concret permettant de conclure que la France a l'intention de violer le principe de spécialité ou l'obligation de confidentialité prévus à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. Ce faisant, le Tribunal fédéral s'est référé en particulier aux assurances fournies par l'autorité française en date du 11 juillet 2017 – à savoir la solution amiable et la lettre de la DGFIP (cf. ATF 146 II 150 consid. 7 ; consid. D supra). De surcroît, le Tribunal a déjà eu l'occasion de souligner qu'en date du 2 janvier 2020, l'autorité requérante a fait parvenir à l'AFC une nouvelle garantie certifiant qu'elle respecterait ses engagements tels que formulés dans les actes du 11 juillet 2017 précités (« aucune transmission des renseignements reçus de vos services n'aura lieu en faveur des autorités en charge de la procédure pénale pendante en France contre la banque UBS, et [...] ces renseignements seront exclusivement utilisés contre les personnes visées par notre demande (y inclus des personnes tierces dans un contexte fiscal) », cf. Décisions finales de l'AFC, ch. 8.2 ; entre autres arrêts du TAF A-1031/2021 du 26 octobre 2021 consid. 5.3.2 et A-5455/2020 du 12 mai 2022 consid. 5.3.2), et de constater – à tout le moins de manière implicite – que l'assurance fournie par la DGFIP est suffisante.

A-1949/2021 Page 34

E. 5.5

Les recourantes se plaignent encore d'une violation de l'art. 20 par. 2 de la Directive n° 2011/16/UE, lequel indique que l'Etat requérant doit demander des informations en utilisant les formulaires types et formats informatiques standards et doit au moins énoncer l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle et la finalité fiscale des informations demandées. Or, les informations transmises par l'Allemagne à la France ne rempliraient pas ces conditions dans la mesure où il s'agit de listes comportant uniquement des numéros de comptes bancaires.

Le Tribunal de céans rappelle que la demande de la France se fonde sur les données trouvées lors des perquisitions effectuées dans les succursales allemandes de la Banque ordonnées par les autorités pénales (cf. Faits, let. A.b). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de constater que les données en question ont été communiquées à la France selon une procédure légale, en application de la Directive n° 2011/16/UE (cf. arrêts du TF 2C_901/2021 du 25 novembre 2021 consid. 5.1 et 2C_320/2021 du 30 avril 2021 consid. 1.1 et 4.2). La question soulevée par les recourantes n'est donc pas pertinente et il convient de rejeter leur grief.

E. 5.6.1

Enfin, les recourantes se plaignent de ne pas avoir obtenu une traduction des documents rédigés en langue allemande et anglaise. En substance, elles relèvent que la présence d'annexes dans ces deux langues serait une source d'incertitude sur le contenu des pièces en question et sur le sens exact à leur donner. Il en découlerait une atteinte aux principes d'exclusivité et d'unité de la procédure.

E. 5.6.2

En vertu de l'art. 33a al. 1 PA, la procédure est conduite dans l'une des quatre langues officielles définies à l'art. 70 Cst. ; en règle générale, il s'agit de la langue dans laquelle les parties ont déposé ou déposeraient leurs conclusions. Dans la procédure de recours, la langue est celle de la décision attaquée ; si les parties utilisent une autre langue officielle, celle-ci peut être adoptée (cf. art. 33a al. 2 PA). L'art. 33a al. 3 PA dispose que lorsqu'une partie produit des pièces qui ne sont pas rédigées dans une langue officielle, l'autorité peut, avec l'accord des autres parties, renoncer à en exiger la traduction. Si nécessaire, l'autorité ordonne une traduction (cf. art. 33a al. 4 PA). Ces dispositions laissent à l'autorité chargée de les appliquer une marge d'appréciation importante (cf. EGLI in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahren-

A-1949/2021 Page 35 renschesetz, 2e éd., 2016, n 11 ss et 25 ad art. 33a et les réf. cit.). La jurisprudence ne reconnaît pas un droit à se faire traduire les pièces du dossier rédigées dans une des langues nationales que les recourantes ou leurs mandataires ne maîtrisent pas ou de manière seulement imparfaite (arrêt du TAF C-697/2010 du 10 janvier 2011 consid. 3).

En l'espèce, le Tribunal de céans constate d'emblée que ni la CDI CH-FR ni la LAAF n'obligent l'AFC à utiliser une langue officielle suisse dans ses échanges avec les autorités requérantes ou avec les détenteurs d'informations. L'autorité inférieure se trouvait donc libre d'opter pour l'anglais, pratique courante dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale.

L'AFC n'a en l'occurrence pas jugé utile d'établir une traduction. Or, cette position se justifie d'autant plus que dans le cas d'espèce, l'essentiel du dossier est constitué de pièces

rédigées en français, et que de surcroît, les recourantes sont assistées d'un mandataire professionnel, qui plus est avocat, dont on peut attendre qu'il maîtrise de manière suffisante les langues allemande et anglaise. En effet, il convient de noter que l'avocat des recourantes, Me Nicolas Candaux, signale sur le site web de son étude qu'il exerce tant en français qu'en allemand et en anglais. Il est dès lors peu plausible de soutenir, comme ce dernier l'a fait, que ses clientes n'auraient pas été en mesure, pour des raisons linguistiques, d'appréhender la portée des documents au dossier parce qu'ils n'auraient pas été traduits en français. Certes, il s'agit ici de compétences linguistiques du mandataire des recourantes et pas des compétences propres de ces dernières. Toutefois, compte tenu de l'importance relative des pièces rédigées en allemand et en anglais pour le sort de la présente cause, l'autorité inférieure pouvait largement admettre que globalement les recourantes disposaient, grâce aussi aux compétences de leur mandataire, des éléments nécessaires à leur complète détermination et que l'absence de traduction des pièces rédigées en anglais et en allemand ne les a pas empêchées de faire valoir leurs droits sans entrave. Pour les raisons qui précèdent, le grief des recourantes en lien avec la traduction de certaines annexes doit être rejeté.

E. 6

Les recourantes sollicitent (ci-avant, Faits, let. J) la suspension de la procédure jusqu'à droit connu quant à la procédure intentée par un client de la Banque UBS à l'encontre de cette dernière pour infraction aux services de renseignements économiques et violation du secret bancaire dans le

A-1949/2021 Page 36 cadre des données bancaires saisies dans la succursale allemande de la Banque et ayant donné lieu à la présente demande d'entraide. La Cour rappelle que, même en l'absence d'une base légale expresse dans la PA, le Tribunal administratif fédéral peut, d'office ou sur requête, suspendre une procédure, pour autant que cela soit compatible avec l'obligation de diligence de l'art. 29 al. 1 Cst. Ainsi, une suspension de la procédure entre notamment en ligne de compte lorsque les circonstances du cas impliquent qu'une décision immédiate ne se justifie pas sous l'angle de l'économie de la procédure (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, ch. 3.14), en particulier si le sort d'un autre litige est susceptible d'influer sur l'issue de la cause (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, ch. 3.15). Or, en prenant en considération les éléments mentionnés ci-avant (consid. 5.3.3), force est de constater que cette requête de suspension doit être rejetée, pour autant qu'elle ne soit pas devenue sans objet. A cet égard, la Cour de céans relève que – compte tenu de l'arrêt du Tribunal pénal fédéral SK.2016.34 du 21 janvier 2019 précité ainsi que l'arrêt du TAF A-1510/2020 du 16 mars 2020 (le recours déposé à l'encontre de cet arrêt a été déclaré irrecevable par le Tribunal fédéral dans l'arrêt du TF 2C_618/2020 du 12 août 2020) – les conclusions des recourantes tendant à la suspension de la procédure jusqu'à l'obtention d'un jugement définitif dans toute procédure pénale ayant trait au complexe de faits de la présente demande (ci-avant, Faits, let. J) paraissent ne plus avoir d'objet. En effet, l'ensemble des éléments invoqués pour justifier la suspension de la procédure se sont produits et les arrêts sont désormais définitifs. Il y a ainsi lieu de rejeter la requête de suspension, dans la mesure où elle a encore un objet.

E. 7.1

Vu les considérants qui précèdent, les recours sont rejetés. Les recourantes, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 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]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

E. 7.2

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).

A-1949/2021 Page 37

E. 8

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-1949/2021 Page 38

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