

# **BVGer A-2457/2021 vom 8. November 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-11-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2457\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2457_2021)

FR: TAF A-2457/2021 du 8 novembre 2022

IT: TAF A-2457/2021 del 8 novembre 2022

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Déclarer recevable le présent recours. A titre préprovisoire et provisoire

#### **E. 1.1**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) - non réalisées en l'espèce - ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]). Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le 11 mai 2016, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

#### **E. 1.2**

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

#### **E. 1.3**

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3). Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

#### **E. 1.4.1**

La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ Moser/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/Martin Kayser,

Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3e éd., 2022, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8e éd., 2020, n° 1146 ss).

#### **E. 1.4.2**

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

#### **E. 1.4.3**

Cependant, lorsque le Tribunal fédéral admet un recours et renvoie l'affaire à l'autorité précédente en application de l'art. 107 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), l'autorité à laquelle la cause est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2 : jurisprudence toujours valable sous l'empire de la LTF ; ATF 135 III 334 consid. 2 et 2.1 p. 335 s. ; arrêts du TAF A-2325/2017 du 14 novembre 2018 consid. 2.3, 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 supra) portée par la banque UBS jusque devant le Tribunal fédéral, lequel a jugé la demande collective d'assistance administrative du 11 mai 2016 déposée par la France comme admissible et ce dans un arrêt de principe rendu en séance publique le 26 juillet 2019 (ATF 146 II 150 ; cf. consid. F 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 manoeuvre que conserve la Cour de céans tient aux questions laissées ouvertes par l'arrêt du Tribunal fédéral et aux conséquences qui en découlent (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. 3).

#### **E. 1.4.4**

Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (cf. notamment art. 19 PA en lien avec art. 40 de la Loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273] ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3). Dans ce cadre, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 144 II 332 consid. 4.1.2, 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêt du TAF A-6080/2016 du 23 février 2018 consid. 2.3 ; Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, op. cit., n°

3.141).

#### **E. 1.5.1**

Il convient tout d'abord d'examiner le grief de nature formelle, selon lequel la décision litigieuse ne serait pas valablement signée, que la recourante a soulevé dans son mémoire de recours.

#### **E. 1.5.2**

En l'espèce, la décision litigieuse rendue par l'autorité inférieure a été signée « par ordre », ce qui signifie que les noms des deux employés de l'autorité inférieure ont été clairement désignés, mais que chacun a confié le mandat (« l'ordre ») à un collègue de signer à sa place la décision. Cette manière de procéder est remise en cause par la recourante qui conteste la validité de ladite décision au motif qu'elle a été signée par des personnes non identifiables. La recourante avance qu'elle ne serait, dans ces circonstances, pas en mesure de savoir qui est intervenu dans la procédure et de s'assurer de la composition régulière de l'autorité.

#### **E. 1.5.3**

En premier lieu, il y a lieu de rappeler que la procédure devant l'autorité inférieure est soumise à la PA, sous réserve de l'application de la LAAF; or, aucune de ces deux lois ne prévoit que les décisions finales de l'AFC doivent être signées en matière d'assistance administrative. En effet, dans la procédure applicable à la décision attaquée en l'espèce, rendue par l'AFC, spécifiquement le Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI), la LAAF, applicable à titre spécial, ne contient aucune disposition concernant d'éventuelles exigences de forme (y compris de signature) des décisions finales, respectivement du contenu de ces dernières. L'art. 14 al. 1 LAAF prévoit une notification de la décision à chaque personne habilitée à recourir, qui doit préciser « l'étendue des renseignements à transmettre ». Cette loi ne prévoit cela étant en aucune manière une exigence de signature manuscrite pour les décisions rendues lorsqu'elle est applicable.

#### **E. 1.5.4**

Par conséquent, comme la Cour de céans l'a déjà exposé par ailleurs (cf. arrêt du TAF A-6219/2020 du 31 mai 2021 consid. 3.2 et 3.3), tant que le droit applicable n'exige pas expressément une signature, celle-ci ne constitue pas une condition de validité d'une décision. Par ailleurs, il était aisément reconnaissable pour la recourante que la décision finale du 27 avril 2021 émanait de l'autorité inférieure qui est la seule autorité compétente sur le plan fédéral s'agissant des procédures d'assistance administrative en matière fiscale. La recourante était en outre informée de la procédure devant l'autorité inférieure, ayant pris part à celle-ci entre 2016 et 2021 (cf. Recours p. 2). La recourante savait ainsi que l'autorité inférieure allait rendre une décision à son encontre, de sorte que l'absence de signature respectivement les signatures par ordre, ne remettent en cause ni la validité formelle de la décision finale du 27 avril 2021 ni la sécurité du droit. Au surplus, force est de constater que l'autorité inférieure a indiqué dans sa réponse que ses deux employés dont les noms sont dactylographiés dans la décision litigieuse, à savoir Madame Y. \_\_\_\_\_ et Monsieur X. \_\_\_\_\_, sont bien les personnes ayant traité le cas. En outre, elle a précisé que la signature par ordre permet à la personne désignée de signer sur l'ordre de celle ayant le pouvoir de signer. Le Tribunal ne peut que confirmer la position de l'autorité inférieure sur ce point et rien ne permet de douter que les deux personnes qui ont effectivement signé la décision ne disposaient pas des pouvoirs d'engager l'AFC, respectivement que les deux signataires par ordre ne pouvaient entreprendre une telle démarche. Dans la mesure où il

était évident que les responsables du dossier étaient Y. \_\_\_\_\_ et X. \_\_\_\_\_, si la recourante entendait se plaindre de la composition de l'autorité et formuler un éventuel motif de récusation, il lui appartenait de le faire à l'encontre des « personnes appelées à rendre ou à préparer la décision » (cf. art. 10 al. 1 PA), à savoir Y. \_\_\_\_\_ et X. \_\_\_\_\_.

### **E. 1.5.5**

Quoi qu'il en soit, dès lors que le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale peut être qualifié de domaine où des décisions sont rendues en grand nombre (Massengeschäft), une éventuelle exigence de signature devrait de toute façon être relativisée. Pour rappel, le 11 mai 2016 l'autorité requérante a déposé une demande sur la base de trois listes (A, B et C) transmises par les autorités allemandes et qui concernaient 46'291 numéros de compte dont 40'379 n'auraient pas été déclarés (cf. consid. A.b supra). L'AFC avait décidé de transmettre les informations requises par plusieurs décisions finales du 9 février 2018, ce que le TF a confirmé (cf. consid. E.c supra). Par la suite, l'autorité inférieure a repris la procédure concernant la demande du 11 mai 2016 en informant les personnes concernées par les milliers de numéros de comptes susmentionnés et domiciliées en Suisse ou ayant désigné un domicile de notification en Suisse (cf. consid. F supra). Ainsi, à la lumière de ces éléments, l'autorité inférieure était potentiellement amenée à rendre autant de décisions que le nombre de numéros de comptes concernés par la demande précitée dont faisait notamment partie la présente procédure. Il ne fait donc aucun doute que les procédures d'assistance administrative avec la France faisant suite à l'ATF 146 II 150 peuvent être qualifiées de décisions à rendre en grand nombre, respectivement de décisions de masse. Ainsi pour ce motif également, la Cour de céans retient que la décision finale de l'autorité inférieure ne doit pas contenir de signature pour être valable et qu'une signature « par ordre » est d'autant plus admissible dans un tel cas.

### **E. 1.6**

Au vu de ce qui précède, il sied de retenir que la décision finale du 27 avril 2021 ne devait pas être signée pour qu'elle soit considérée comme formellement et matériellement valable et qu'ainsi, a fortiori, elle pouvait d'autant plus n'être signée que « par ordre ». Partant, le grief de la recourante doit être rejeté. 2.

## **E. 2**

Ordonner en tant que de besoin à l'AFC qu'elle ne communique à l'Etat requérant aucune information sur la présente procédure, à l'exception de l'information selon laquelle la procédure nationale suit son cours, avant qu'il n'ait été statué sur la demande d'assistance par une décision entrée en force valant pour chacun des recourants. Principalement

### **E. 2.1.1**

L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1). L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er 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).

### **E. 2.1.2**

Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord 2014 modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (ci-après : Protocole 2014, FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). Parmi les modifications intervenues, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel - relatif à l'identification de la personne concernée - a été modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014. Avant sa modification, cette disposition exigeait de l'Etat requérant qu'il fournisse le nom et une adresse de la personne faisant l'objet du contrôle ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter son identification tel que par exemple sa date de naissance ou son état civil. La version actuelle du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, tel que modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014, prévoit désormais que l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête peut résulter du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification (sur les développements du contexte de la modification du ch. XI du Protocole additionnel, cf. ATF 146 II 150 consid. 5.2.3 ; cf. arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 2.3).

### **E. 2.1.3**

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 1er 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 1er 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 1er 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 1er janvier 2010 lorsqu'il s'agit - comme dans le cas d'espèce - d'une demande collective (« Listenersuchen ») par laquelle les personnes concernées peuvent être identifiées au moyen de numéros bancaires connus (cf. consid. 4.3 supra sur la qualification de la présente demande ; ATF 146 II 150 consid. 5.6 ; cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 2.1.2 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 2.3).

### **E. 2.2**

La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations ; arrêts du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

### **E. 2.3.1**

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).

### **E. 2.3.2**

Le Tribunal fédéral a souligné que, dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale fondée sur la vraisemblance, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative. Il suffit que les renseignements soient potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. L'Etat requis ne peut avoir pour rôle d'examiner, au-delà du contrôle de la plausibilité, le bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux, comme la prescription, qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. Une telle approche ne serait pas soutenable dans le contexte de la coopération internationale, au regard du but de la procédure d'assistance administrative et au vu des spécificités de chaque procédure nationale. L'Etat requis ne disposerait du reste pas des éléments nécessaires pour vérifier l'exactitude des allégations des contribuables visés s'agissant du respect des règles procédurales de l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 4.3 et les réf. citées). Il appartient dans ces conditions aux contribuables de faire valoir leurs moyens procéduraux devant les autorités compétentes de l'Etat requérant. Il n'en va autrement que lorsqu'il existe des raisons de penser que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère ou qu'il y aurait d'autres vices

graves (cf. sur l'ensemble, s'agissant de la question de la prescription, arrêts du TF 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4.1 et 5.4.2 ; cf. également arrêt du TF 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4).

#### **E. 2.4.1**

Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

#### **E. 2.4.2**

La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

#### **E. 2.5.1**

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 , 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).

#### **E. 2.5.2**

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les demandes d'assistance administrative qui ne désignent pas nommément les personnes concernées doivent faire l'objet d'un contrôle plus approfondi afin d'exclure l'existence d'une fishing expedition (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 139 II 404 consid. 7.2.3). A cet effet, le Tribunal fédéral a développé trois conditions d'admissibilité de telles demandes en se basant sur le Commentaire OCDE relatif à l'art. 26 MC OCDE et les conventions de double imposition applicables. Premièrement, la demande doit fournir une description détaillée du groupe, qui expose les faits et les circonstances spécifiques ayant conduit à la formulation de la demande. Deuxièmement, elle doit exposer le droit fiscal applicable ainsi que les motifs permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales. Troisièmement, elle doit démontrer que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que ces

obligations soient remplies (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2.2, 143 II 136 consid. 6.1.2, 143 II 628 consid. 5.2). Bien que ces critères aient été développés en lien avec les demandes groupées au sens de l'art. 3 let. c LAAF, le Tribunal fédéral a retenu dans plusieurs arrêts que, pour des raisons de cohérence, les mêmes critères s'appliquaient pour distinguer les demandes collectives admissibles (cf. consid. 4.2 supra 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).

### **E. 2.6**

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir ATF 147 II 13 consid. 3.4, 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). 3. En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 4 infra), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par la recourante (cf. consid. 5, 6, 7 et 8 infra) et enfin du chef de conclusions visant à l'anonymisation accrue de l'arrêt qui doit être rendu (cf. consid. 9 infra). A cet égard, il est rappelé que la requête collective d'assistance fiscale internationale présentée par la France le 11 mai 2016, qui est aussi à la base de la présente procédure, a déjà fait l'objet d'une procédure pilote qui s'est soldée par l'ATF 146 II 150, dans lequel le Tribunal fédéral a jugé que l'assistance administrative devait être octroyée à la France. Compte tenu de cet arrêt, qui lie le Tribunal de céans (cf. consid. 1.4.3 supra), seuls seront traités spécifiquement les griefs invoqués par la recourante en relation avec des éléments sur lesquels le Tribunal fédéral ne s'est pas prononcés dans l'ATF 146 II 150. S'agissant des griefs ayant déjà fait l'objet d'un examen par la Haute Cour, le Tribunal de céans y répondra en présentant un bref résumé des considérants de l'arrêt précité - étant rappelé que le TAF est lié par les motifs de ce jugement (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C\_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3). 4.

### **E. 3**

Admettre le présent recours.

### **E. 4**

Annuler la décision de l'AFC, datée du 27 avril 2021 (référence [...]), relative à l'échange d'informations requis par les autorités françaises sur la base de la CDI CH-FR (RS 0.672.934.91).

#### **E. 4.1**

Sur le plan formel, le Tribunal fédéral a jugé - à tout le moins implicitement en considérant que la demande française du 11 mai 2016 était admissible - que les conditions formelles de l'assistance administrative étaient satisfaites. Cette position n'est ici, à juste titre, pas remise en cause par la recourante, de telle sorte (cf. consid. 1.4.2 supra) qu'il y a lieu d'admettre que les conditions formelles sont satisfaites.

#### **E. 4.2**

Par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève au demeurant que la demande du 11 mai 2016 contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête, celle-ci résultant des numéros mentionnés dans la liste annexée à la demande litigieuse, qui se rapportent à des comptes détenus auprès de la banque UBS (ch. 2) ; le nom du détenteur d'informations, soit la banque UBS (ch. 3) ; la période visée par la demande, à savoir du 1er 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). 5.

#### **E. 5**

Admettre l'application des immunités et privilèges, notamment l'inviolabilité de tous les papiers et documents, aux informations bancaires litigieuses, tout particulièrement le tableau annexé à la décision attaquée, et déclarer dès lors l'AFC incompétente pour traiter ces informations, faisant ainsi obstacle à toute transmission d'informations à la France suite à sa demande d'assistance internationale.

#### **E. 5.1**

La recourante fait tout d'abord valoir qu'elle était (...) du Tribunal administratif de l'ONU (ci-après : TANU) jusqu'en (...) et qu'elle est depuis (...) (...) au Centre international pour le Règlement des différends relatifs aux investissements (ci-après : CIRDI) et se prévaut à ces

titres de l'exception d'immunité et d'inviolabilité de tous ses papiers et documents pour s'opposer à la transmission des informations la concernant à l'autorité requérante. Ainsi, pour l'année (...), la recourante invoque l'art. VI let. c de l'Accord du 11 juin et 1er juillet 1946 sur les privilèges et immunités de l'Organisation des Nations Unies conclu entre le Conseil fédéral suisse et le Secrétaire général de l'Organisation des Nations Unies (RS 0.192.120.1, entré en vigueur le 1er juillet 1946 ; ci-après : l'Accord sur les privilèges et immunités de l'ONU). Pour les années (...), elle se réfère à l'art. 21 de la Convention pour le Règlement des différends relatifs aux investissements entre États et ressortissants d'autres États (RS 0.975.2, entré en vigueur le 14 juin 1968 ; ci-après : Convention CIRDI). D'autre part, la recourante estime que le compte bancaire concerné contiendrait des informations relatives aux activités exercées dans le cadre de ses fonctions de (...) du TANU et (...) au CIRDI.

### **E. 5.2**

Dans sa décision du 27 avril 2021, l'AFC a estimé, s'agissant des activités de la recourante comme (...) du TANU en (...), que celle-ci n'avait pas respecté ses incombances prévues par le Règlement du 18 juin 2002 régissant le statut et les droits et obligations élémentaires des personnalités au service de l'ONU non fonctionnaires du Secrétariat et des experts en mission (ST/SGB/2002/9) ; en effet, malgré la prolongation de délai accordée, elle n'avait pas pu produire de document émanant de l'autorité compétente confirmant l'existence de l'immunité. Un doute sérieux pesait sur l'existence de l'immunité invoquée s'agissant du solde d'un compte détenu par la recourante. En vertu du principe de célérité et compte tenu de l'attitude de la recourante, qui ne visait manifestement qu'à repousser l'issue de la procédure, l'AFC a considéré que les informations relatives à l'année (...) pouvaient être transmises à l'autorité requérante et n'étaient pas soumises à l'exception d'immunité. Quant aux activités de la recourante comme (...) au CIRDI durant la période concernée, l'AFC a relevé que l'art. 21 de la Convention CIRDI ne prévoit pas l'inviolabilité des documents personnels et n'était donc pas applicable aux informations que l'AFC entendait transmettre à l'autorité française. L'AFC a finalement constaté que le document destiné à être transmis à l'autorité française ne contenait aucune information sur les activités exercées par la recourante dans le cadre de ses fonctions.

### **E. 5.3**

Le traitement du grief de la recourante nécessite de distinguer les fonctions occupées successivement par celle-ci. En effet, le droit et la pratique internationale prévoient un statut différencié selon la position que la personne concernée occupe auprès du bénéficiaire institutionnel de l'immunité (cf. Message du 13 septembre 2016 relatif à la loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordés par la Suisse en tant qu'Etat hôte, FF 2006 7603, 7616 et 7637).

#### **E. 5.3.1.1**

La recourante avance qu'elle travaillait comme (...) du TANU en (...). Le TANU était un organe indépendant des Nations Unies compétent pour juger les plaintes pour inobservation des contrats ou des conditions d'emploi des fonctionnaires de l'ONU ainsi que les plaintes pour non-respect des règlements de la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies. Il avait été créé par la résolution 351 A (IV) de l'Assemblée générale du 24 novembre 1949. Les membres du TANU étaient désignés par l'Assemblée générale pour un mandat de quatre ans, renouvelable une fois (art. 3 par. 2 des Statuts du TANU). Le TANU

siégeait deux fois l'an, à Genève et à New York. Suite à la décision de l'Assemblée générale d'établir un nouveau système d'administration de la justice à double degré comprenant une juridiction de première instance, le Tribunal du contentieux administratif des Nations Unies, et une juridiction d'appel, le Tribunal d'appel des Nations Unies, le TANU a été supprimé le 31 décembre 2009 (cf. les résolutions de l'Assemblée générale A/RES/61/261 du 4 avril 2007, A/RES/62/228 du 22 décembre 2007 et A/RES/63/253 du 24 décembre 2008, en particulier le ch. 43 de la section IV de ce dernier texte).

#### **E. 5.3.1.2**

Les immunités des organisations internationales et de leurs agents ont leurs sources à la fois dans des conventions internationales et dans la législation interne de l'Etat du for. Au plan international, l'Accord sur les privilèges et immunités de l'ONU s'applique à cette organisation. En droit suisse, c'est la loi fédérale du 22 juin 2007 sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordés par la Suisse en tant qu'Etat hôte (LEH, RS 192.12) qui régit les différentes immunités des organisations internationales et de leurs agents. Lorsqu'un accord de siège est conclu entre la Suisse et une organisation internationale, c'est cet accord qui s'applique en priorité (cf. Samantha Besson, *Droit international public*, 2019, n° 538). En l'espèce, l'Accord sur les privilèges et immunités de l'ONU serait applicable s'agissant des activités alléguées de la recourante en tant que (...) du TANU en (...), dans la mesure où cette entité siégeait, au moins en partie, à Genève.

#### **E. 5.3.1.3**

Les immunités accordées aux agents des organisations internationales sont généralement plus restrictives que celles des agents diplomatiques étatiques ou des chefs d'Etat en ce qu'elles sont habituellement *ratione materiae* uniquement, y compris en cours de fonctions (Besson, *op. cit.*, n° 546). Ainsi, l'art. VI let. c de l'Accord sur les privilèges et immunités de l'ONU a la teneur suivante : Les experts (autres que les fonctionnaires visés à l'art. V), qui accomplissent des missions pour l'Organisation des Nations Unies, jouissent, pendant la durée de cette mission, y compris le temps du voyage, des privilèges et immunités nécessaires pour exercer leurs fonctions en toute indépendance. Ils jouissent en particulier des immunités et privilèges suivants: [...] c. inviolabilité de tous papiers et documents; [...]

#### **E. 5.3.1.4**

Dans la mesure où le TANU a cessé d'exister le 31 décembre 2009, la recourante ne saurait se prévaloir au titre de l'année (...) de l'inviolabilité des papiers et documents prévue par l'art. VI let. c de l'Accord sur les privilèges et immunités de l'ONU. Les déclarations de la recourante selon lesquelles ses fonctions au TANU auraient pris fin en (...) sont contredites par les résolutions de l'Assemblée générale des Nations Unies, en particulier par la résolution A/RES/63/253 du 24 décembre 2008 (cf. consid. 5.3.1.1 supra) et les moyens de preuve fournis par la recourante à cet égard n'emportent pas la conviction (cf. sur les exigences nécessaires pour entraîner la conviction du juge, consid. 1.4.4 supra). La recourante se fonde, en effet, d'une part, sur son Curriculum Vitae personnel (annexe 21 du recours) et, d'autre part, sur une page du site internet officielle de l'institution ([https://untreaty.un.org/unat/Membership\\_French.htm](https://untreaty.un.org/unat/Membership_French.htm), annexe 20 du recours). Or le site en question a cessé d'être mis à jour en 2009, ainsi que l'indique la page d'accueil de ce site ([https://untreaty.un.org/unat/main\\_page\\_French.htm](https://untreaty.un.org/unat/main_page_French.htm), consulté le 6.09.2022). On peut par ailleurs relever que dans le courrier que la recourante a adressé au Secrétaire général de

l'ONU, à la demande de l'AFC, s'agissant de la question de l'immunité dont elle bénéficierait (cf. consid. H.b supra), il n'est fait mention ni des fonctions qu'elle aurait exercées ni de la durée de celles-ci. L'éventuelle réponse à cet égard du Secrétaire général de l'ONU à la recourante n'a d'ailleurs jamais été produite par celle-ci tant durant la procédure de première instance que durant la présente procédure de recours.

#### **E. 5.3.1.5**

De surcroît, même si l'Accord sur les privilèges et immunités de l'ONU devait effectivement s'appliquer en (...) à l'égard de la recourante, dès lors que celle-ci ne bénéficie de l'immunité que pour les documents en lien avec ses activités officielles (immunité *ratione materiae*, cf. consid. 5.3.1.3), elle ne pourrait invoquer l'inviolabilité des papiers et documents résultant de l'Accord sur les privilèges et immunités de l'ONU pour s'opposer à la transmission des informations requises. En effet, ces informations portent en substance uniquement sur la titularité d'un compte bancaire et l'indication du solde de celui-ci au 1er janvier 2010 (cf. consid. A.c supra) et la recourante ne démontre pas, matériellement, que le compte bancaire en cause aurait pu abriter les revenus de ses activités de (...) du TANU durant la période concernée.

#### **E. 5.3.2.1**

S'agissant des fonctions (...) au CIRDI de la recourante, il convient de se référer à l'art. 21 de la Convention CIRDI qui définit les immunités dont bénéficient notamment les (...) du CIRDI. Cet article prévoit que : Le Président, les membres du Conseil administratif, les personnes agissant en qualité de conciliateurs, d'arbitres ou de membres du Comité prévu à l'article 52, alinéa (3), et les fonctionnaires et employés du Secrétariat : (a) ne peuvent faire l'objet de poursuites en raison d'actes accomplis par eux dans l'exercice de leurs fonctions, sauf si le Centre lève cette immunité ; (b) bénéficient, quand ils ne sont pas ressortissants de l'Etat où ils exercent leurs fonctions, des mêmes immunités en matière d'immigration, d'enregistrement des étrangers, d'obligations militaires ou de prestations analogues et des mêmes facilités en matière de change et de déplacements, que celles accordées par les Etats contractants aux représentants, fonctionnaires et employés de rang comparable d'autres Etats contractants.

#### **E. 5.3.2.2**

Lors de l'interprétation d'une convention internationale, il convient de respecter les principes découlant de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111 ; art. 1 CV). Selon la CV, le texte de la disposition contractuelle concernée constitue le point de départ de toute interprétation. Le texte de la disposition conventionnelle doit être interprété de lui-même selon son sens ordinaire. Ce sens ordinaire doit toutefois être déterminé en fonction du contexte, de l'objet et du but du traité - ou de la disposition conventionnelle à interpréter - et de la bonne foi (cf. art. 31 al. 1 CV).

#### **E. 5.3.2.3**

Force est de constater, à l'instar de l'autorité inférieure, que l'art. 21 de la Convention CIRDI n'institue aucune inviolabilité des papiers et documents au bénéfice des (...) du CIRDI. La recourante ne saurait dès lors s'en prévaloir. Le raisonnement de la recourante concernant l'applicabilité de la Convention sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées du 21 novembre 1947 (RS 0.192.110.03, entrée en vigueur le 25 septembre 2012) qui prévoit une telle inviolabilité, ne convainc également pas. En effet, le CIRDI n'est pas partie à cette convention, seule la Banque Internationale pour la Reconstruction et le

Développement l'est (art. 1 section 1 par. (ii) let. f de la Convention et annexe VI). Bien que le CIRDI ait été constitué « sous les auspices de la Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement » (cf. Préambule de la Convention CIRDI) et entretient des liens administratifs avec celle-ci, il constitue une organisation internationale à part entière disposant de la pleine personnalité juridique internationale (cf. art. 18 de la Convention CIRDI). Egalement vaine est la référence de la recourante au droit international coutumier pour fonder l'inviolabilité de ses documents. La recourante méconnaît à cet égard la pratique internationale prévoyant un statut différencié en matière d'immunité selon la position que la personne concernée occupe auprès de l'organisation internationale (cf. consid. 5.3 supra). Dans ces conditions, la recourante ne peut se prévaloir d'une immunité plus étendue que celle accordée aux personnes exerçant la fonction (...) par la Convention CIRDI.

#### **E. 5.4**

Au vu de ce qui précède, le grief de la recourante, mal fondé, doit être rejeté. 6.

#### **E. 6**

Ordonner la destruction définitive et immédiate de tous les documents et informations en mains de l'AFC au sujet de la partie recourante.

##### **E. 6.1**

La recourante reproche ensuite à l'autorité inférieure d'avoir violé les principes de spécialité et de confidentialité. Elle soutient que l'adjonction « [...] y inclus des personnes tierces dans un contexte fiscal [...] » figurant entre parenthèses à la fin de la lettre de l'autorité française du 2 janvier 2020 adressée à l'AFC est contraire à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et à l'ATF 146 II 150 consid. 7.2. Selon elle, la phrase précitée vise à autoriser l'autorité française, une fois les informations litigieuses reçues, à les utiliser contre « des personnes tierces ». Le dispositif de la décision attaquée serait par ailleurs contradictoire. Elle reconnaît certes que le dispositif précise que « [...] les renseignements transmis ne peuvent être utilisés dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 [...] » (ch. 3). Elle en déduit cependant que selon « la vision de l'AFC et du fisc français », l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, mentionné dans le dispositif de la décision attaquée, autoriserait l'utilisation des renseignements transmis « contre des personnes tierces ». Elle considère ainsi qu'il existe un risque concret de violation du principe de spécialité. Elle se prévaut par ailleurs de son droit à l'autodétermination informationnelle, qui découle des art. 8 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) et 13 Cst., en se référant à l'ATF 146 I 172 consid. 7.2 ; elle soutient à ce sujet que l'autorité française envisagerait un usage des informations bancaires « libre de tout cadre légal et conventionnel ». Elle considère également que les échanges intervenus entre l'autorité française et l'AFC en janvier 2020 ont aggravé le risque d'utilisation non conforme des informations. Elle estime encore que l'AFC perpétue une pratique, celle de l'utilisation des informations transmises à l'étranger contre des tiers (« sekundäre Verwendung »), rejetée par le Tribunal fédéral (elle se réfère à cet égard à l'ATF 147 II 13 et à l'arrêt du TF 2C\_780/2018 du 1er février 2021 consid. 3.7.4). A titre subsidiaire enfin, elle a requis du Tribunal, respectivement de l'AFC, d'obtenir une garantie de la part de l'autorité requérante selon laquelle les informations seront utilisées en conformité au droit applicable, notamment à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, le courrier du 2

janvier 2020 de l'autorité requérante et tout accord qui en découlerait entre les autorités suisses et françaises étant révoqués dans cette mesure.

### **E. 6.2**

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 des tiers par rapport à la recourante (voir à cet égard, arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [non publié in ATF 147 II 116] ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 et 139 II 404 consid. 11.1 et les réf. citées, mais également arrêt du TAF A-6854/2018 du 3 mars 2020 consid. 1.3.2 [confirmé par l'arrêt du TF 2C\_252/2020 du 13 juillet 2020]), la Cour de céans retient ce qui suit : Le Tribunal fédéral a jugé - d'une manière qui lie la Cour de céans - que l'autorité française avait fourni des garanties suffisantes concernant le principe de spécialité. Contrairement à ce qu'invoque la recourante, la Haute Cour a retenu qu'il n'existait aucun indice concret permettant de conclure que la France a l'intention de violer le principe de spécialité ou l'obligation de confidentialité prévus à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. Ce faisant, le Tribunal fédéral s'est référé en particulier aux assurances fournies par l'autorité française en date du 11 juillet 2017 - à savoir la solution amiable et la lettre de la DGFIP (cf. ATF 146 II 150 consid. 7 ; 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. Décision finale de l'AFC, ch. 8.2).

### **E. 6.3**

A l'appui de son recours, la recourante insiste sur l'adjonction qui figure à la fin de la lettre de l'autorité française du 2 janvier 2020 (« [...] y inclus des personnes tierces dans un contexte fiscal [...] »), qui violerait, selon elle, le principe de spécialité. Elle perd cependant de vue que les échanges intervenus entre l'autorité française et l'AFC en janvier 2020 ne pouvaient pas tenir compte de la jurisprudence la plus récente du Tribunal fédéral qui s'est prononcée sur les limites à l'utilisation des informations reçues dans le cadre d'une demande d'assistance administrative à l'égard de tiers non visés par ladite demande (cf. consid. 2.6 supra). L'échange du 2 janvier 2020 n'est dès lors pas déterminant, et il n'y a pas lieu de le révoquer, comme demandé par la recourante, dans la mesure où la décision attaquée du 19 mars 2021 tient compte de manière très claire de la jurisprudence en question. La décision attaquée, sous le titre « Restrictions à l'utilisation des informations » (cf. Décision finale de l'AFC, ch. 13), précise en effet ce qui suit : « Lors de la transmission, l'AFC rappellera à la DGFP les restrictions à l'utilisation des renseignements et les obligations de confidentialité conformément à l'article 28 paragraphe 2 CDI CH-FR et à l'article 20 alinéa 2 LAAF. En particulier, l'AFC, conformément à la réserve de spécialité de l'article 28 paragraphe 2 CDI CH-FR, rappellera que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'en relation avec la/les personne/s concernée/s et pour les faits décrits dans la demande (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7). » De plus, le ch. 3 du dispositif de la décision attaquée rappelle encore à l'autorité française que « [...] les renseignements transmis ne peuvent être utilisés dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s pour l'état de fait décrit dans la

demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR) ». Au vu de ce qui précède, la recourante ne peut raisonnablement pas prétendre que l'AFC autoriserait l'utilisation des renseignements transmis « contre des personnes tierces ».

#### **E. 6.4**

Enfin, contrairement à ce que prétend la recourante, et comme cela a été exposé plus haut, l'usage des informations par l'autorité française n'est pas « libre de tout cadre légal et conventionnel », les restrictions à l'utilisation des renseignements et les obligations de confidentialité ayant été rappelées à l'autorité française dans la décision attaquée. On relèvera également que l'ATF 146 I 172 consid. 7.2 auquel la recourante se réfère porte sur la qualité de partie des tiers non visés par une procédure administrative internationale en matière fiscale, mais dont les noms apparaissent dans la documentation à transmettre. La recourante, en tant que personne concernée, ne se trouve pas dans la situation évoquée dans cet arrêt ; elle a en effet pu participer à tous les stades de la présente procédure, et ainsi bénéficier d'une protection juridique. Le droit à l'autodétermination informationnelle de la recourante a par conséquent été respecté. Au demeurant, et dans la mesure où elle entend invoquer un droit à l'autodétermination informationnelle non pas pour elle-même mais pour des tiers, ce grief devrait être rejeté pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés plus haut, étant encore précisé qu'il est de toute manière douteux que ce grief soit recevable (cf. consid. 6.2 supra).

#### **E. 6.5**

Au vu de ce qui précède, la décision attaquée respecte les principes de spécialité et de confidentialité. Mal fondé, le grief invoqué par la recourante doit être rejeté. Il s'ensuit que le chef de conclusions formé par la recourante à titre subsidiaire visant à obtenir de l'autorité requérante une garantie de l'application de l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR doit également être rejeté. 7.

#### **E. 7**

Déclarer irrecevable toute demande d'assistance administrative internationale déposée par les autorités françaises concernant la partie recourante et refuser toute forme d'assistance administrative internationale aux autorités françaises, et de ce fait ne leur communiquer aucune information, quelle qu'elle soit et sous quelque forme que ce soit, concernant la partie recourante. Subsidiairement au point 7

#### **E. 7.1**

Dans un autre grief, la recourante se plaint d'une violation de la condition de la pertinence vraisemblable et du principe de la bonne foi en lien avec la question de la prescription. Elle considère qu'un délai de prescription de trois ans s'impose à l'administration fiscale française au titre de l'impôt sur les revenus perçus en 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014. Ainsi, elle en déduit que lors de l'envoi le 11 mai 2016 de la demande d'assistance administrative par l'autorité française à l'autorité inférieure, le délai de reprise de l'autorité française au titre des revenus perçus en 2010, 2011 et 2012 était déjà expiré. Par conséquent, en indiquant dans sa demande qu'elle « peut en 2016 procéder à des rectifications portant sur des comptes non déclarés, détenus en 2006 », l'autorité française aurait violé le principe de la bonne foi. Par ailleurs, la recourante fait valoir que la prescription de dix ans serait en tout état de cause à ce jour atteinte pour l'année 2010. Elle

se réfère notamment à des décisions rendues en avril 2020 par l'AFC « dans le cadre d'une demande collective espagnole », sans mentionner les références de ces procédures, décisions selon lesquelles l'AFC aurait indiqué que les informations relatives aux années pour lesquelles la prescription était atteinte ne seraient pas vraisemblablement pertinentes et l'AFC n'aurait ainsi pas été en mesure de transmettre les informations. A titre subsidiaire enfin, la recourante requiert du Tribunal de céans ou de l'AFC d'interpeller l'autorité française au sujet de la prescription et d'obtenir une clarification sur le délai de prescription applicable.

### **E. 7.2**

En avançant l'existence d'un empêchement de procéder lié à la prescription des périodes fiscales sous examen, la recourante méconnaît le fait que la question de la prescription relève du droit interne de l'Etat requérant. Ainsi, selon la jurisprudence, l'examen des objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger et à l'existence d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus sont soustraites à l'appréciation des autorités de l'Etat requis, sous réserve de violation de principes élémentaires de procédure ou de vices graves (cf. consid. 2.3.2 supra). La question de l'acquisition éventuelle de la prescription des créances fiscales en cause est donc de la compétence des autorités françaises. Il appartient auxdites autorités d'interpréter leur propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée. Tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes françaises (cf. consid. 2.3.2 supra). Le Tribunal ne constate en l'espèce aucune circonstance permettant de s'écarter exceptionnellement de ces principes. Il n'est en effet ni allégué ni établi que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère en relation avec l'exception de prescription ou qu'il pourrait exister d'autres vices graves. Par conséquent, il ne saurait être question en l'espèce d'un cas exceptionnel dans lequel la condition de la pertinence vraisemblable aurait disparu en cours de procédure en raison de l'évolution des circonstances.

### **E. 7.3**

La recourante soutient ensuite que l'autorité française aurait donné sciemment des informations fausses à l'AFC, et par conséquent violé le principe de la bonne foi, en indiquant dans sa demande d'assistance que « l'administration fiscale française peut en 2016 procéder à des rectifications portant sur des comptes non déclarés, détenus en 2006 ». En vertu du principe de la bonne foi, toujours présumée dans les relations internationales, l'Etat requis ne peut en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, sauf doute sérieux (cf. consid. 2.4.1 et 2.4.2 supra). Le Tribunal constate à cet égard que la recourante n'apporte aucun fait établi et concret propre à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. Elle se limite à exposer dans son recours que « sur la base des informations en [sa] possession », un délai de prescription de trois ans s'imposerait à l'administration fiscale française, mais n'exclurait cependant pas qu'un délai de prescription de dix ans puisse également s'appliquer. Par conséquent, les allégations de la recourante ne peuvent être suivies. Au surplus, il est renvoyé aux motifs évoqués dans le précédent considérant qui s'appliquent également ici.

### **E. 7.4**

Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation de la norme de la pertinence vraisemblable et du principe de la bonne foi en lien avec la question de la prescription. Les

griefs de la recourante à cet égard doivent être rejetés. Il s'ensuit que le chef de conclusions formé par la recourante à titre subsidiaire visant à interpeller l'autorité française au sujet de la prescription et obtenir de celle-ci une clarification sur le délai de prescription applicable doit également être rejeté. 8.

## **E. 8**

Obtenir une garantie de la part de l'autorité requérante française selon laquelle les informations seront utilisées en conformité au droit applicable, notamment à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, le courrier du 2 janvier 2020 de la DGFIP et tout accord qui en découlerait entre les autorités suisses et françaises étant révoqués dans cette mesure, ou ordonner à l'AFC d'y procéder.

### **E. 8.1**

En dernier lieu, la recourante se plaint d'une incompatibilité de la demande d'assistance administrative avec l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international (RS 0.641.926.81 ; ci-après : AFisE), spécialement dans sa version applicable avant le 1er janvier 2017, entrée en vigueur le 1er juillet 2005 (RO 2005 2572 ; ci-après : aAFisE). Elle soutient en substance qu'il existe un risque avéré de double imposition en raison du prélèvement de l'impôt à la source en Suisse et de l'imposition en France des revenus soumis à l'impôt à la source en Suisse. Elle ajoute qu'elle ne se limite pas à invoquer un risque de double imposition, mais qu'elle demande l'application du droit en vigueur pour les années visées par la demande française, respectivement pour l'année 2010. Elle conclut ainsi que si, par impossible, l'assistance devait être accordée à l'autorité requérante, le montant des intérêts payés calculés conformément à l'art. 3 aAFisE devrait être indiqué lors de toute communication à la France des données bancaires litigieuses, en obtenant au besoin de la banque UBS qu'elle rectifie les informations fournies à l'AFC.

### **E. 8.2**

L'argumentation de la recourante ne saurait être suivie. En effet, les prélèvements qui ont pu être effectués en vertu de l'aAFisE avaient pour but de sécuriser une imposition, à l'instar de l'impôt anticipé en Suisse. Ce prélèvement était ensuite partiellement reversé à l'Etat de résidence. Il ne constitue pas une base de double imposition dès lors que le prélèvement peut être pris en compte lors du calcul de l'impôt dû dans l'Etat de résidence. Il appartiendra dès lors à la recourante de faire valoir ses griefs relatifs à un éventuel risque de double imposition, respectivement de solliciter la prise en compte du prélèvement selon l'aAFisE, devant les autorités compétentes françaises (dans le même sens, cf. les arrêts du TAF F-3041/2020 consid. 8.2, F-3036/2020 consid. 7.7.2 et F-5670/2020 du 13 décembre 2021 consid. 8.2 ainsi que F-3039/2020 du 22 avril 2022 consid. 8.2).

### **E. 8.3**

Mal fondé, le grief invoqué par la recourante doit être rejeté. Il s'ensuit que le chef de conclusions formé par la recourante à titre subsidiaire visant à indiquer le montant des intérêts payés calculés conformément à l'art. 3 aAFisE lors de toute communication à la France des données bancaires litigieuses doit également être rejeté. 9.

## **E. 9**

Interpeller l'autorité requérante française au sujet de la prescription et obtenir une clarification sur le délai de prescription applicable, ou ordonner à l'AFC d'y procéder.

#### **E. 9.1**

La recourante demande enfin à ce que le contenu de la décision du TAF qui doit être rendue dans la présente cause soit caviardé de manière accrue afin que son identité soit préservée.

#### **E. 9.2**

Le principe de la publicité de la justice (ATF 147 I 407 consid. 6.1) ne fait pas obstacle à ce que le Tribunal, qui publie ses arrêts dans l'intégralité, procède à une anonymisation (art. 29 al. 2 LTAF, art. 6 al. 3 et 8 al. 1 du règlement du 21 février 2008 relatif à l'information [RS 173.320.4]), en particulier pour tenir compte d'intérêts privés et publics (ATF 147 I 407 consid. 6.4.2). Tant le prononcé que la publication de l'arrêt a ainsi lieu sous forme anonyme, compte tenu du secret fiscal auquel est soumis le Tribunal (arrêt du TAF A-8687/2010 du 21 février 2011 consid. 2). L'anonymisation peut avoir lieu de manière simple, ce qui conduit au caviardage des noms des personnes figurant dans l'arrêt, mais aussi de manière plus large, de manière à supprimer toutes données qui pourraient conduire à l'identification de la personne par un cercle de personnes proches (arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 7 avec réf.).

#### **E. 9.3**

En l'espèce et conformément à sa pratique en matière d'assistance administrative en matière fiscale, le Tribunal anonymisera de manière accrue les éléments pouvant permettre une identification de la recourante ou d'autres intéressés dans le présent arrêt. Les journalistes accrédités recevront une version anonymisée de l'arrêt.

#### **E. 9.4**

Par ces motifs, la demande de la recourante doit être rejetée, dans la mesure où elle ne s'avère pas sans objet. 10. Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté. 11. 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 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

#### **E. 10**

Ordonner que tout envoi d'informations à l'autorité requérante française indique les éventuels montants soumis à l'AFisE conformément à l'article 3 de l'AFisE dans sa version antérieure au 1er janvier 2017, en obtenant au besoin de la banque UBS Switzerland AG, si nécessaire par l'entremise de l'AFC, que la banque UBS Switzerland AG rectifie les informations fournies à l'AFC. Plus subsidiairement

#### **E. 11**

Renvoyer la présente cause à l'AFC pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants. En tout état de cause

#### **E. 12**

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. 13**

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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 lorsqu'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 est porté à la page suivante)

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