

BVGer A-5378/2020 vom 2. Juni 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-06-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5378_2020

FR: TAF A-5378/2020 du 2 juin 2022

IT: TAF A-5378/2020 del 2 giugno 2022

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 5.1.1

Dans un premier grief de nature formelle, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue, dans la mesure où elle n'aurait pas eu accès à certaines pièces décrites au considérant 6.4 de la décision attaquée, respectivement à la documentation concernant l'origine des listes B et C (cf. Faits, let. A.b supra). Considérant être en droit d'accéder à tous les documents sur lesquels se fonde la décision, elle s'estime ici lésée, sans toutefois formuler de conclusions particulières à cet égard.

E. 5.1.2

L'art. 29 al. 2 Cst. garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 141 V 557 consid. 3 et 135 I 279 consid. 2.3). Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF, qui prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. L'art. 15 al. 2 LAAF permet à l'Administration fédérale, à condition que l'autorité étrangère émette des motifs vraisemblables de garder le secret, de refuser à la personne habilitée à recourir la consultation des pièces concernées, en application de l'art. 27 PA (arrêt du TF 2C_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3 ; décision incidente du TAF A-6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2 et arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3). En outre, le Tribunal fédéral a aussi déjà considéré que, dans certaines conditions, des échanges d'e-mails entre les autorités constituent des actes administratifs internes qui ne sont pas sujets au droit de consulter le dossier (arrêt du TF 2C_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3). Selon l'art. 28 PA, une pièce dont la consultation a été refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (arrêt du TF 2C_609/2015, 2C_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-5541/2014 du 31 mai 2016 consid. 3.1.3).

E. 5.1.3

En l'occurrence, force est de constater que le contenu exact des pièces évoquées au considérant 6.4 de la décision attaquée n'a aucune incidence dans le cas d'espèce sur

l'évaluation des conditions matérielles de la requête faite par la DGFIP. De surcroît, et comme l'expose d'ailleurs elle-même la recourante, il est relevé que le contenu desdites pièces ressort explicitement de la décision attaquée. Dans la mesure où les éléments essentiels sur la base desquels l'autorité inférieure a fondé sa décision figurent dans le dossier, il n'est pas déterminant de savoir si ces éléments figurent également dans d'autres documents qui auraient été soustraits à l'appréciation de la recourante. Dans ces circonstances, aucune violation de son droit d'être entendue n'est constatée.

E. 5.2.1

Au moyen d'un second grief, la recourante reproche à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance basée sur des données volées, en violation du principe de la bonne foi et de l'art. 7 let. c LAAF. Cette question juridique n'ayant pas été traitée dans l'ATF 146 II 150, il convient de l'examiner plus en détail dans le présent arrêt. A l'appui de son grief, la recourante avance que la demande du 11 mai 2016 reposerait sur des données obtenues par des infractions punissables au regard du droit suisse, en particulier 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 violation du secret bancaire et du secret d'affaires - soit l'enregistrement par un ancien employé de la banque des données des clients d'UBS Switzerland AG. Elle soutient également que les normes et la jurisprudence relatives à l'insider trading devraient être appliquées par analogie, en sorte que seraient punissables du chef des infractions précitées non seulement la personne ayant (en premier) acquis illégalement les données, mais aussi toutes les personnes ayant fait partie de la chaîne de transmission de ces données. Cela étant, la recourante conteste que l'application de l'art. 7 let. c LAAF soit conditionnée à une conduite punissable selon le droit du pays requis et à une condamnation pénale des autorités de ce même pays, estimant cette interprétation contraire au droit conventionnel pertinent, dont l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (Convention de Vienne, RS 0.111). De surcroît, la recourante argue qu'il est, sinon certain, vraisemblable que la France ait eu connaissance de ce vol de données et, partant, de l'origine illicite des informations acquises par elle.

E. 5.2.2

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 la décision finale attaquée 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 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) et 273 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0). 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 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. Décision finale de l'AFC, ch. 6.4).

E. 5.2.3

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'allègue la recourante. 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 et 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.3 à 2.3.4). Ces deux éléments seront examinés successivement dans les considérants qui suivent.

E. 5.2.3.1

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, et la recourante ne plaide pas le contraire, 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. La France a certes 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/documentation/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 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, la recourante ne le soutenant à juste titre pas.

E. 5.2.3.2

Quant à l'existence d'un lien de causalité entre les données prétendument volées et la demande d'assistance administrative dont semble se prévaloir la recourante, 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 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 ; cf. Faits let. A.b et consid. 5.2.2 supra). Au surplus, force est de constater que l'autorité requérante ne peut être considérée comme ayant acheté des données acquises illégalement au regard du droit suisse pour fonder sa demande, ce que la recourante n'invoque au demeurant pas. Eu égard à la jurisprudence claire exposée ci-dessus quant à la portée du principe de la bonne foi dans les présentes circonstances, dont la violation n'est clairement pas établie, le seul renvoi à l'art. 26 de la Convention de Vienne opéré par la recourante ne saurait modifier l'appréciation du Tribunal. Partant, le grief de la recourante doit être rejeté.

E. 5.3.1

Dans un troisième grief, la recourante argue que les principes de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements seraient violés. A l'appui de son grief, elle relève que Monsieur B. _____, ayant droit économique du compte en

cause et personne d'intérêt pour le fisc français à raison de son domicile en France, est décédé au cours de l'année 2007. Les renseignements requis, relatifs aux années 2010 à 2015, seraient dès lors dénués de toute pertinence et constitutifs d'une pêche aux renseignements prohibée, faute de contribuable français concerné par la demande. L'échange de renseignements ne serait d'ailleurs autorisé, de par l'art. 2 de l'Accord 2014, que pour des faits survenus à partir du 1er février 2013 ; la transmission d'informations relatives à des années aussi éloignées qu'en l'espèce violerait de surcroît, selon elle, le principe de proportionnalité. La recourante allègue également qu'il serait impossible de se fonder sur des statistiques, à savoir sur l'analyse de la liste A, pour en déduire que les personnes derrière les listes B et C n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales. Cela étant, elle avance encore que dès lors que les listes B et C datent de 2006 et 2008, soit plusieurs années avant le début de la période visée, il ne serait pas possible de conclure que ces données sont actuelles ; elles ne pourraient dès lors fonder un soupçon de comportement contraire aux obligations fiscales pour les années 2010 à 2015, ni justifier un critère de rattachement fiscal pour ces mêmes années, qu'elle estime purement hypothétique. Finalement, la recourante souligne que la période de dix ans pour la reprise fiscale concernant Monsieur B. _____ serait échue, en sorte que les renseignements requis seraient dénués de toute pertinence pour le fisc français.

E. 5.3.2

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 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 la recourante ne permettent pas de conclure que la demande litigieuse constituerait une « fishing expedition » et violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

E. 5.3.3

De surcroît, la Cour de céans relève 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 que 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. 5.3.2 ci-avant), le Tribunal fédéral a jugé que la demande litigieuse fournissait suffisamment d'éléments concrets permettant de soupçonner que les personnes concernées, identifiables au travers des listes B et C, avaient agi en violation du droit fiscal. Ce même raisonnement peut être appliqué, mutatis mutandis, à la question du rattachement fiscal avec la France soulevée par la recourante, laquelle ne semble au demeurant pas remettre en cause l'existence d'un critère de rattachement jusqu'en 2007. Partant, le fait que la demande repose sur des listes datant de 2006 et 2008 ne permet pas de conclure - comme l'avance la recourante - que ces données ne seraient pas actuelles, de sorte que leur utilisation, sans autre indice, constituerait une pêche aux renseignements interdite. La violation alléguée par la recourante du principe de proportionnalité en lien avec les années visées par la demande ne sera, de même, pas retenue. En effet, la requête de l'autorité française ne constitue pas, comme on l'a vu, une « fishing expedition » et la période visée est, contrairement à ce qu'avance la recourante, bien couverte par la CDI CH-FR (cf. consid. 2.1.2 supra). Quant au grief tiré du décès de l'ayant droit économique du compte antérieurement à la période sous contrôle, la Cour retient que l'on ne saurait per se en déduire une absence de pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Il convient d'abord de relever que feu B._____ demeure inscrit en qualité d'ayant droit du compte, nonobstant la référence à ses descendants mentionnée dans le formulaire T produit par la recourante (cf. pièce 58 du dossier de l'autorité inférieure). Son identité fait en conséquence partie des informations requises par l'autorité française (cf. Faits let. A.c supra), étant rappelé que l'assistance peut être exécutée concernant des personnes décédées (art. 18a LAAF). Plus encore, il n'appartient pas à l'Etat requis de substituer son analyse à celle de l'Etat requérant quant à l'utilité potentielle des renseignements, le rôle de la Suisse se limitant ici à un contrôle de plausibilité de la demande (cf. consid. 2.3 plus haut). Or, il n'apparaît pas d'emblée exclu que l'information litigieuse puisse être pertinente pour examiner la conformité fiscale du compte en cause, d'autant qu'à la date du dépôt de la demande en 2016 - qui est le moment déterminant, en principe, pour examiner la pertinence vraisemblable de la demande - le délai de reprise de dix ans évoqué par la recourante n'était pas écoulé (à ce sujet, voir arrêt du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4 à 5.6). Il en découle que l'éventuelle acquisition de la prescription en cours de procédure ne change rien au caractère vraisemblablement pertinent des renseignements requis, l'examen de cette question, comme de celle de l'utilité concrète desdits renseignements étant du ressort des autorités fiscales françaises. Au vu de tout ce qui précède, le grief invoqué par la recourante doit être rejeté.

E. 5.4.1

La recourante relève en outre que le fichier XML produit par la banque contient des données erronées, en ce qu'il ne fait pas état du décès de feu B._____. Elle plaide à cet égard que la banque UBS aurait violé son obligation de vérification et de rectification des données à l'aune de l'art. 5 de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD, RS 235.1). Excipant de l'art. 19 de la loi fédérale du 18 décembre 2015 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (LEAR, RS 653.1) qui prévoit un droit à la rectification de données inexactes, la recourante estime qu'une personne concernée par une procédure fondée sur la LAAF devrait également disposer d'un tel droit. Pour sa part, l'autorité inférieure, qui admet dans sa réponse le caractère erroné des données

concernant l'ayant droit, réfute le moyen de la recourante ; elle le considère en effet irrecevable car formulé dans l'intérêt d'un tiers, en l'occurrence feu B._____. L'AFC précise néanmoins être disposée, pour le cas où la Cour de céans admettrait le bien-fondé de ce grief, à rectifier l'annexe à la décision attaquée en conséquence, soit à y préciser que feu B._____ est décédé. Réagissant à la reconnaissance de l'erreur par l'AFC dans sa réponse, la recourante, dans ses écritures ultérieures, argue que les données auraient dû être renvoyées à la banque UBS. L'erreur commise par celle-ci dans le traitement des données serait en effet constitutive, outre d'une violation de la LPD, des infractions de violation du secret bancaire et du secret d'affaires. L'autorité inférieure n'aurait ainsi pas été en droit d'obtenir ces informations erronées, en sorte que la décision entreprise s'inscrirait en violation de l'art. 8 al. 1 LAAF. Elle serait de surcroît contraire au principe de la bonne foi consacré à l'art. 26 de la Convention de Vienne, au principe de la pertinence vraisemblable, au principe de la bonne foi ancré à l'art. 9 Cst. et au principe d'égalité de traitement. La recourante conclut sa démonstration en relevant que la transmission à la France de données rectifiées par l'AFC ne serait pas admissible, dès lors que cela correspondrait à une falsification du document XML transmis par l'UBS et à une correction prohibée de l'erreur pénalement répréhensible de la banque.

E. 5.4.2

S'agissant de la recevabilité du moyen tel qu'initialement plaidé par la recourante, il est vrai que la correction litigieuse semble davantage concerner feu B._____ que celle-ci. Néanmoins, il appert que les renseignements dont la transmission est envisagée sont entachés d'une erreur, à forme du code 0 rattaché à l'ayant droit, signifiant que l'intéressé est en vie. Cette erreur est admise par les deux parties et est au demeurant démontrée par la production d'un acte de décès (cf. pièce 58 du dossier de l'autorité inférieure). Aussi, la Cour ne discerne aucun motif de ne pas corriger d'office l'annexe à la décision attaquée, étant entendu que le caractère vraisemblablement pertinent des renseignements implique, en bonne logique, leur nature exacte.

E. 5.4.3

Cela étant, la Cour peine à suivre la deuxième partie du raisonnement de la recourante. Il semble en effet contradictoire de s'opposer à la rectification des données par l'autorité inférieure, pourtant requise jusqu'alors, au titre de la prétendue violation de différents principes constitutionnels, elle-même particulièrement nébuleuse. En tout état de cause, le fait que le fichier XML transmis par la banque ait été entaché d'une erreur n'est pas de nature à fonder un rejet de la demande d'assistance administrative française. En conséquence, le grief initial est admis sur ce point précis et il appartiendra à l'AFC de corriger l'annexe à la décision attaquée aux fins que le code 0 rattaché à l'ayant droit soit remplacé par le code 1, indiquant son décès.

E. 5.5.1

Dans un cinquième grief, la recourante avance que les autorités françaises auraient violé le principe de subsidiarité. La DGFIP n'aurait en effet pas suffisamment démontré avoir épuisé tous les moyens d'enquête prévus par le droit fiscal français avant de déposer une demande d'assistance administrative. Cela justifierait le rejet de la demande, ou à tout le moins que de plus amples détails soient réclamés à l'autorité requérante s'agissant du respect du principe de spécialité.

E. 5.5.2

En l'espèce, la DGFIP a expressément mentionné dans le courrier accompagnant sa demande que « les moyens de collecte du renseignement, prévus par (sa) procédure fiscale interne et utilisables à ce stade, ont été épuisés », et ce, conformément aux exigences du ch. XI par. 1 du Protocole additionnel de la CDI CH-FR. Compte tenu du fait que les relations internationales sont basées sur le principe de la confiance (cf. consid. 2.4.2 supra), les seules allégations de la recourante ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation susmentionnée des autorités françaises confirmant que le principe de subsidiarité a été respecté. La Cour relève au demeurant que l'on ne voit pas - et la recourante ne s'avance pas sur ce point - quels autres moyens d'enquête l'Etat français aurait pu mettre en oeuvre pour obtenir les renseignements recherchés, à savoir l'identité des titulaires ou ayants droit et les soldes des comptes énumérés sur les listes B et C, gérés par un établissement financier suisse. Le recours à l'assistance administrative dans ce contexte ne soulève donc pas de problématique particulière à l'aune du principe de subsidiarité, étant de toutes les manières rappelé que ledit principe n'exige pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. consid. 2.7 supra). Au vu de ce qui précède, le grief de la recourante est rejeté.

E. 5.6.1

La recourante soutient encore que le principe de spécialité ne serait pas respecté dans le cas d'espèce. Elle argue, en substance, qu'il existerait un risque important que l'autorité requérante transmette les renseignements issus de la présente procédure aux autorités judiciaires françaises dans le cadre du procès pénal en cours contre la banque UBS, à plus forte raison que la DGFIP ne serait pas en droit de refuser de donner suite à une demande émanant du Parquet.

E. 5.6.2

Pour autant qu'il puisse être entré en matière sur ce grief qui ne paraît concerner que les intérêts de la banque UBS, c'est-à-dire un tiers par rapport à la recourante (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'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 ; Faits let. E supra). De surcroît, le TAF relève 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. 5.6.3

Par surabondance de moyens, il est précisé que les personnes dont l'identité apparaîtrait dans la documentation bancaire sont protégées par le principe de spécialité qui 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 elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI-FR ; arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4, ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). L'AFC l'a d'ailleurs rappelé au ch. 3 du dispositif de la décision attaquée, qui précise que l'autorité requérante sera informée, lors de la transmission des informations requises, de l'étendue de la restriction d'utilisation des renseignements, y compris quant à la composante personnelle du principe de spécialité.

E. 5.7.1

En dernier lieu, il sied encore d'examiner la conclusion de la recourante, formulée pour la première fois dans sa réplique, tendant à ce que la cause soit d'office renvoyée à l'AFC aux fins qu'elle informe les (potentiels) héritiers de feu B._____ de la procédure et leur permette d'y participer. A cet égard, la recourante soutient qu'il est du devoir de l'autorité inférieure de garantir à toutes les parties leur droit d'être entendues. Or, les successeurs éventuels de feu l'ayant droit, qui disposeraient de la qualité de partie à l'aune de l'art. 18a LAAF, auraient vu leurs droits bafoués, faute d'avoir été renseignés par l'AFC.

L'information découlant des publications dans la Feuille fédérale ne serait pas opposable auxdits successeurs, dès lors qu'ils n'auraient pas été en mesure de s'y reconnaître : la demande se réfère en effet aux successeurs de « l'ayant droit économique selon le formulaire A », alors que le document le plus récent est un formulaire T. Plus encore, l'information par voie de publication ne serait pas autorisée pour les demandes de listes, mais uniquement pour les demandes groupées conformément à l'art. 14a LAAF - une disposition qui serait d'ailleurs inconstitutionnelle. Dès lors qu'il s'agirait ici de réparer un vice de procédure, le renvoi à l'AFC devrait, selon la recourante, être ordonné d'office.

E. 5.7.2

D'emblée, la Cour relève que la recevabilité du présent grief, respectivement de la conclusion préalable en découlant, est douteuse. L'on ne voit en effet pas quel intérêt propre de la recourante serait ici défendu, celle-ci semblant intervenir exclusivement en faveur de tiers (voir à cet égard ATF 139 II 404 consid. 11.1 et les réf. cit.). Il est de surcroît relevé que les conclusions sont, en principe, scellées aux termes du mémoire de recours, et que rien ne justifie ici que cette conclusion préalable ne soit intervenue qu'au stade de la réplique (à cet égard, voir art. 52 al. 1 1ère phr. PA ; arrêt du TAF A-865/2007 du 17 février 2010 consid. 4.1.1 non publié in : ATAF 2011/56). Cela étant, la présente cause ne justifie de toutes les manières pas qu'un renvoi à l'AFC soit ordonné d'office par la Cour de céans. Certains vices de procédure justifient certes l'intervention d'office du Tribunal à raison de leur gravité, mais il n'en va pas ainsi de chaque vice de procédure éventuel, de surcroît touchant un tiers à la procédure. A cet égard, la Cour relève que l'autorité inférieure a informé les personnes concernées par la demande, puis leur a notifié la décision par voie de publication dans la Feuille fédérale. Contrairement à ce que soutient la recourante, cette manière de procéder n'est pas exclusive aux demandes groupées suivant l'art. 14a LAAF, mais est prévue aux art. 14 al. 5 et 17 al. 3 LAAF pour les personnes qui ne peuvent être contactées. Aucune entorse grave au droit d'être entendus des potentiels successeurs de feu B._____, à forme d'une absence totale d'information, ne saurait dès lors être retenue. Le grief de la recourante est en conséquence rejeté. Il en va de même de sa conclusion préalable, dans la mesure de sa recevabilité.

E. 5.8

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à admettre très partiellement le recours, au sens du considérant 5.4 ci-dessus, et à le rejeter pour le surplus.

E. 6.1

Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA). En l'occurrence, les frais de procédure se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Au vu de l'admission très partielle du recours correspondant à une correction demandée par la recourante (cf. consid. 5.4 supra), il se justifie de réduire légèrement les frais à sa charge. Partant, ils sont réduits d'un dixième, en sorte que la recourante supporte les frais de procédure à concurrence d'un montant de Fr. 4'500.-, qui est prélevé sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 5'000.-. Le solde, par Fr. 500.-, lui sera restitué une fois le présent arrêt devenu définitif et exécutoire.

E. 6.2

La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et 7 FITAF). Cependant, compte tenu du fait que la recourante n'a obtenu que très partiellement gain de cause, une indemnité à titre de dépens très réduite de Fr. 750.-, à charge de l'autorité inférieure, lui est allouée (art. 7 al. 2 et art. 14 al. 2 FITAF).

E. 7

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h LTF). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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