

# **BVGer A-5642/2020 vom 11. November 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-11-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5642\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5642_2020)

FR: TAF A-5642/2020 du 11 novembre 2021

IT: TAF A-5642/2020 del 11 novembre 2021

## **Regeste**

Assistance administrative

## **Erwägungen**

### **E. 5.1.1**

Pour ce qui est des conditions de fond, les recourantes 1 et 2 estiment en premier lieu que la demande du 11 mai 2016 constituerait une pêche aux renseignements proscrite et en particulier qu'un « élément central » aurait échappé au Tribunal fédéral (Recours, ch. 24). Ainsi, il ressortirait de la demande que l'analyse de la DGFIP aurait permis de déterminer que 10% des noms correspondaient à des résidents français, mais que toutefois « à aucun moment, la DGFIP n'indique que les contribuables identifiés dans ces deux listes ont violé le droit fiscal ». Il manquerait ainsi, toujours selon les recourantes 1 et 2, une des conditions de l'assistance internationale en matière fiscale pour les demandes de liste.

### **E. 5.1.2**

En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie la Cour de céans (cf. ci-avant consid. 1.5.3) 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. 4.2 supra) - répondait aux trois critères développés par la jurisprudence en lien avec les demandes groupées, applicables par analogie aux « demandes collectives », permettant d'exclure l'existence d'une « fishing expedition » (cf. 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 sur les listes B et C. Dès lors que la Cour de céans est tenue de se fonder sur les considérants de l'arrêt en cause et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral, il y a lieu de conclure que les arguments invoqués par les recourantes 1 et 2 ne permettent pas de conclure que la demande litigieuse constituerait une « fishing expedition » et violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

### **E. 5.1.3**

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 précité consid. 6.4 s.). De plus, comme mentionné supra (cf. consid. 5.1.2 ci-avant), le Tribunal fédéral a jugé que la demande litigieuse fournissait suffisamment d'éléments concrets permettant de soupçonner que les personnes concernées, identifiables au travers des listes B et C, avaient agi en violation du droit fiscal. Partant, le fait que la demande repose sur des listes datant de 2006 et 2008 ne permet pas de conclure que celle-ci constituerait une pêche aux renseignements proscrite sous l'angle temporel. C'est par ailleurs également dans ce sens que la jurisprudence la plus récente de la Cour de céans a jugé cette question juridique (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020, précités consid. 5.1.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : 2C\_320/2021 précité]). Au vu de tout ce qui précède, le grief invoqué par les recourantes 1 et 2 doit être rejeté.

#### **E. 5.1.4**

A l'appui de leur moyen, les recourantes 1 et 2 soutiennent qu'il y a lieu de demander à l'autorité inférieure d'obtenir des « données à jours de la DGFIP, afin de déterminer si l'analyse des listes "A", "B" et "C" permet encore aujourd'hui de faire peser un soupçon global sur les cas de la liste "B" et "C" ». Or, dès lors que la Cour de céans est liée par l'arrêt rendu sur ce point par le Tribunal fédéral (cf. supra consid. 1.5.3 et surtout ci-dessus consid. 5.1.3), et ne saurait remettre en cause l'admissibilité de la demande de l'Etat français au motif qu'il s'agirait d'une « fishing expedition », il n'est pas déterminant d'obtenir les informations requises. L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1 et 140 I 285 consid. 6.3.1 et les références). Tel est bien le cas en l'espèce, puisque les informations requises ne permettraient pas de modifier l'appréciation de la Cour de céans.

#### **E. 5.2.1**

Au moyen d'un deuxième grief (Recours, ch. 36ss), les recourantes 1 et 2 reprochent 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 par conséquent de l'examiner plus en détail dans la présente cause. A l'appui de leur grief, les recourantes 1 et 2 avancent que la demande du 11 mai 2016 reposerait sur deux infractions punissables au regard du droit suisse, à savoir l'espionnage économique - c'est-à-dire l'achat illégal par le Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie d'un CD de données - et la violation du secret bancaire - soit le transport et l'enregistrement sur le territoire allemand des données des clients d'UBS Switzerland AG par un ancien employé de la banque. Selon elles, il existerait un lien de causalité entre ces actes punissables et l'obtention par la France des données sur lesquelles serait fondée la demande litigieuse dès lors que, sans le transfert illicite de données d'UBS

Switzerland AG dans les serveurs d'UBS Deutschland AG et sans l'achat dudit CD, aucune perquisition n'aurait pu avoir lieu et les données fondant la requête du 11 mai 2016 n'auraient pas été découvertes. De surcroît, les recourantes 1 et 2 arguent que l'autorité française aurait violé son engagement donné à la Suisse de ne pas utiliser des données volées dans le cadre d'une demande d'assistance administrative, dès lors que l'assurance donnée par la France de ne pas exploiter les données soustraites par Hervé Falciani ne se limiterait pas uniquement à ces données mais s'appliquerait à toutes les demandes d'assistance administrative fondées sur des données volées, comme celle du cas d'espèce. Au préalable, le Tribunal souligne qu'en tant qu'elles se fondent sur l'arrêt rendu le 15 septembre 2015 (A-6843/2014), les recourantes 1 et 2 ne sauraient être suivies dès lors que cette décision a été annulée par le Tribunal fédéral par arrêt du 16 février 2017 (ATF 143 II 202). Par conséquent, les larges arguments que les recourantes 1 et 2 tirent de cette jurisprudence n'ont aucune valeur de précédent.

### **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. let. 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'allèguent les recourantes 1 et 2. A cet égard, la

jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux données volées prescrit qu'il y a lieu d'examiner dans chaque cas particulier la question d'un éventuel comportement constitutif d'une violation du principe de la bonne foi étant entendu que celui-ci est établi lorsque l'Etat requérant ne respecte pas un éventuel engagement de ne pas utiliser de données provenant d'actes effectivement punissables au regard du droit suisse et qu'il dépose néanmoins une demande qui présente un lien de causalité direct ou indirect avec de telles données ou qu'il est prouvé qu'il a acheté des données acquises illégalement pour fonder sa demande (cf. arrêts du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.3 à 5.5, 2C\_819/2017 du 2 août 2018 consid. 2.2.2, 2C\_648/2017 précité consid. 2.3.3 à 2.3.4). Ces deux éléments seront examinés successivement dans les consid. 5.2.3.1 à 5.2.3.2 ci-après.

#### **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 contrairement à ce qu'invoquent les recourantes 1 et 2, à aucun moment l'autorité requérante ne s'est engagée à ne pas déposer de requête d'assistance administrative fondée spécifiquement sur les données recueillies dans le cas d'espèce. Certes, le Tribunal de céans ne nie pas que la France a donné son assurance à la Suisse qu'aucune des données dérobées à la filiale genevoise de la banque HSBC par Hervé Falciani ne serait utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (l'existence de cet engagement ressort avant tout du communiqué de presse du 12 février 2010 du DFF consultable à l'adresse internet [www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-31623.html](http://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 irrecevables les recours déposés contre ces décisions : 2C\_320/2021 précité] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6). Il s'agit en effet d'une autre banque et d'un autre état de fait. Le cas échéant, il s'agirait d'un autre acte punissable. Par conséquent, on ne saurait admettre que l'assurance donnée par la France de ne pas exploiter les données soustraites par Hervé Falciani est transposable dans le cadre de la présente demande, de sorte que le cas d'espèce se distingue de celui jugé par le Tribunal fédéral dans l'ATF 143 II 224, dans lequel il a été considéré que l'Etat français avait violé le principe de la bonne foi en lien avec « l'affaire Falciani ». On ne voit pas qu'il existe par ailleurs un autre engagement pris par l'Etat français dans ce sens et les recourantes 1 et 2 ne le soutiennent 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 se prévalent les recourantes 1 et 2, la jurisprudence du Tribunal fédéral l'a mentionnée 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 précité consid. 5.4). Nonobstant ce qui précède et par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève 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 irrecevables les recours déposés contre ces décisions : 2C\_320/2021 précité] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6 ; let. A.b et 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 (cf. consid. 5.2.3 supra), ce que les recourantes 1 et 2 n'invoquent au demeurant pas. Partant, le grief des recourantes 1 et 2 doit être rejeté.

### **E. 5.3.1**

A la suite de ce qui précède, il sied encore d'examiner la conclusion des recourantes 1 et 2 tendant à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de produire les pièces mentionnées dans la décision attaquée auxquelles elle n'aurait pas eu accès, à savoir la déclaration des autorités fiscales allemandes dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle en cours et le mandat de perquisition émis par le parquet de Bochum le 3 juillet 2013 (cf. let. G.a supra).

### **E. 5.3.2**

L'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) 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 (cf. ATF 141 V 557 consid. 3, 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. La disposition 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 (cf. arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3 ; 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 (cf. arrêt du TF 2C\_1042/2016 précité 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 (cf. arrêt du TF 2C\_609/2015, 2C\_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-5541/2014 du 31 mai 2016 consid. 3.1.3).

### **E. 5.3.3**

Force est ici de constater - au vu de tout ce qui précède - que le contenu exact de la déclaration des autorités fiscales allemandes faite dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle ainsi que le mandat de perquisition délivré par le parquet de Bochum le 3 juillet 2013 n'ont aucune incidence dans le cas d'espèce sur l'évaluation des conditions matérielles de la requête faite par la DGFIP. De surcroît, et contrairement à ce qu'invoquent les recourantes 1 et 2, il est relevé que le contenu des pièces précitées 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 des recourantes 1 et 2. Dans ces circonstances, il y a lieu de rejeter la conclusion des recourantes 1 et 2 tendant à la production desdites pièces par l'AFC.

## **E. 6**

En dernier lieu, les recourantes 1 et 2 font grief à la décision attaquée de ne pas avoir « discuté la question d'un éventuel abus de droit dans sa qualification de la demande française », alors que les recourantes 1 et 2 l'avaient relevé dans leurs observations. Elles invoquent une violation de leur droit d'être entendues à cet égard.

### **E. 6.1**

Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (cf. ATF 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 ; arrêt du TF 4A\_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas nécessairement se prononcer sur tous les moyens soulevés par les parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (cf. ATF 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C\_950/2012 du 8 août 2013 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-5228/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (cf. arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours d'exercer son contrôle (cf. arrêt du TF 5A\_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3). Le droit de faire administrer des preuves, constitue également une facette du droit d'être entendu. Il suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits. Ainsi, conformément à l'art. 33 al. 1 PA, l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Cette garantie constitutionnelle permet à

l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion. L'autorité peut donc renoncer à l'administration de certaines preuves proposées sans violer le droit d'être entendu des parties (cf. ATF 141 I 60 consid. 3.3, 136 I 229 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 3.1 et A-4089/2015 du 18 novembre 2016 consid. 5.2.2.3 [rendu dans le domaine de l'approbation des plans et confirmé par le TF par arrêt 1C\_32/2017 du 6 mars 2018]). Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, l'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétisent le droit d'être entendu (cf. arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 3.3).

## **E. 6.2**

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1, 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 précité consid. 1.5.3, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 [le TF a refusé d'entrer en matière sur le recours par décision du 27 août 2018 (2C\_672/2018)] et A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1 [le TF a refusé d'entrer en matière sur le recours par décision du 10 avril 2017 (2C\_323/2017)]). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s. ; arrêts du TF 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.1 non publié in ATF 144 IV 135 et 2C\_32/2017 du 22 décembre 2017 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 précité consid. 1.5.3, A-2523/2015 précité consid. 3.3).

## **E. 6.3**

En l'occurrence, comme mentionné ci-avant, les recourantes 1 et 2 invoquent une violation de leur droit d'être entendues au motif que l'autorité inférieure ne se serait pas prononcée sur les arguments qu'elles auraient avancés en relation avec l'abus de droit. L'AFC se serait ainsi contentée d'exposer, dans sa décision finale, la théorie générale relative au domicile fiscal en matière d'assistance administrative. Certes, il est vrai que dans la décision litigieuse, l'AFC expose de manière standardisée - sans se référer explicitement à la prise de position de la recourante 1 - les raisons pour lesquelles elle considère que la demande ne constitue pas une « fishing expedition ». Toutefois, la Cour de céans a eu l'occasion de juger que cette standardisation n'entraînait pas ipso facto une violation du droit d'être entendu des parties à la procédure (cf. arrêt du TAF A-5662/2020 du 10 mai 2021 [le TF a déclaré irrecevable le recours déposé à l'encontre de cet arrêt, le 2 juin 2021, 2C\_435/2021]). En l'occurrence, on relèvera que si, spécifiquement, l'argument des recourantes 1 et 2 en lien avec l'abus de droit n'est pas traité, il n'en reste pas moins que la décision attaquée, au long de ses quelques 36 pages, permet sans aucun doute de comprendre que l'autorité inférieure

rejette l'argument des recourantes 1 et 2 qui voient un abus de droit dans le fait que l'AFC « reprenant la critiquable jurisprudence du Tribunal fédéral 146 II 150, se sert d'un mécanisme avantageux appartenant à une construction juridique quand cela lui convient, puis d'un mécanisme avantageux appartenant à une autre construction juridique quand ce dernier lui est plus favorable » (Recours, ch. 34). Au final, force est de constater que, nonobstant la reprise de paragraphes standardisés - qui paraît du reste justifiée dans le cadre d'une administration rendant des décisions de masse -, l'argumentation juridique exposée par l'autorité inférieure a permis aux recourantes 1 et 2 de saisir les raisons pour lesquelles cette administration avait considéré que les arguments avancés n'étaient pas déterminants. Tel est ainsi le cas en particulier s'agissant de leur moyen tendant à faire valoir l'abus de droit. L'autorité inférieure a en outre expliqué pourquoi, à son avis, le suffixe 111 désignant un domicile en France dans les listes de la banque UBS permettait de fonder la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Elle a également indiqué les motifs pour lesquels le code de domicile précité pouvait être considéré comme fiable. Dans ces circonstances, il apparaît que la décision attaquée était suffisamment motivée pour que les recourantes 1 et 2 saisissent la portée de celle-ci et puissent l'attaquer en toute connaissance de cause, ce qu'elles ont du reste fait. En effet, le Tribunal de céans en veut pour preuve le mémoire de recours des recourantes 1 et 2 duquel il ressort que celles-ci ont parfaitement saisi les arguments de l'autorité inférieure. La Cour relève au surplus que les recourantes 1 et 2 ont pu faire valoir devant elle l'entier de leurs arguments. Dans ces circonstances et au vu du plein pouvoir d'examen du Tribunal de céans (cf. consid. 1.5.2 et 1.5.3 supra), il y aurait de toute façon lieu de considérer qu'une violation éventuelle du droit d'être entendu des recourantes 1 et 2 liée à la standardisation de la décision - qui n'est du reste pas constatée dans le cas d'espèce - aurait été réparée devant le Tribunal de céans. Au vu de tout ce qui précède, le grief tiré de la violation du droit d'être entendu doit être rejeté.

#### **E. 7.1**

Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

#### **E. 7.2**

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

#### **E. 8**

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. 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 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 de l'arrêt se trouve à la page suivante)