



Cour I
A-1577/2021

Arrêt du 6 septembre 2022

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Iris Widmer, Annie Rochat Pauchard, juges,
Jérôme Gurtner, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par
Maîtres Pierre-Marie Glauser et Lysandre Papadopoulos,
recourante,
contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR) ; décision de l'AFC
du 3 mars 2021.

Faits :**A.**

A.a Le 11 mai 2016, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : la DGFIP, l'autorité requérante ou l'autorité française) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Dite demande était fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : CDI CH-FR, RS 0.672.934.91) ainsi que sur l'Accord du 25 juin 2014 modifiant le protocole additionnel à la Convention entre la Suisse et la France du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : l'Accord 2014, RO 2016 1195).

A.b Dans sa requête, la DGFIP indiqua 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 avaient abouti à la saisie de données concernant des contribuables français liés à des comptes ouverts auprès de la banque UBS (Switzerland) AG (ci-après : UBS). L'autorité française précisa avoir demandé par courrier du 20 avril 2015 à l'administration fiscale allemande de lui fournir ces informations sur la base de la Directive n° 2011/16/UE. En date du 3 juillet 2015, l'administration fiscale allemande lui aurait transmis les documents suivants :

- une liste « A » contenant 1'130 comptes bancaires avec identification précise des contribuables ayant tous un code « domicile » français ;
- une liste « B » relative à l'année 2006 et une liste « C » relative à l'année 2008, recensant toutes les deux les références de comptes bancaires liés à des personnes inscrites sous un code « domicile » français. Ces deux listes représentaient au total plus de 45'161 numéros de comptes différents.

L'autorité requérante indiqua que, pour la liste A, les recherches effectuées par l'administration fiscale française avaient permis de démontrer qu'il s'agissait, pour la quasi-totalité (97 %), de résidents fiscaux français. De surcroît, une première série de contrôles engagés sur cette liste, concernant un tiers des comptes y figurant, avait permis de démontrer la fiabilité de cette liste ainsi que l'existence d'une fraude. S'agissant des comptes

bancaires anonymes (listes B et C), l'autorité française indiqua avoir comparé ces listes avec : i) les données (numéros de comptes) reçues de l'administration fiscale suisse dans le cadre de l'accord bilatéral entre l'Union européenne et la Suisse concernant la fiscalité de l'épargne ; ii) les numéros de comptes des contribuables ayant régularisé leur situation auprès de l'administration fiscale française et ; iii) les informations d'ores et déjà obtenues dans le cadre de l'assistance administrative avec la Suisse. Elle ajouta que les traitements effectués avaient permis d'identifier 4'782 numéros de comptes figurant sur les listes B et C, effectivement liés à des résidents fiscaux français.

L'autorité française spécifia qu'au vu du contexte précité, il existait une probabilité renforcée qu'une partie des comptes non identifiés dans les listes B et C (soit précisément 40'379 comptes bancaires) n'ait pas été déclarée par les contribuables français présumés. La DGFIP indiqua que l'identification des personnes liées aux comptes bancaires non identifiés dans les listes B et C était indispensable afin qu'elle puisse vérifier si les contribuables français présumés avaient satisfait à leurs obligations fiscales.

A.c Sur la base des faits précités, l'autorité française adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur les années 2010 à 2014 pour l'impôt sur le revenu et sur les années 2010 à 2015 pour l'impôt de solidarité sur la fortune [le texte ci-dessous correspond à la retranscription du ch. 6, p. 4 de la requête du 11 mai 2016] :

Veuillez indiquer, pour chaque compte listé en annexe :

- a) *Les noms/prénoms, dates de naissance et adresse la plus actuelle disponible dans la documentation bancaire de*
 - i) *son/ses titulaire(s),*
 - ii) *son/ses ayant(s) droit économique(s) selon le formulaire A,*
 - iii) *toute autre personne venant aux droits et obligations de ces deux derniers.*

- b) *Les soldes au 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012, 01/01/2013, 01/01/2014 et 01/01/2015.*

B.

B.a Par ordonnance du 10 juin 2016, l'AFC requit la banque UBS de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

B.b L'AFC informa également les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et des éléments essentiels de la demande par publication dans la Feuille fédérale du ***.

C.

La banque UBS transmet les informations demandées à l'autorité inférieure en procédant à des livraisons partielles au cours de la période du 24 juin 2016 au 28 juillet 2017.

D.

A la suite d'une rencontre du 22 juin 2017 entre l'autorité française et l'autorité compétente suisse – initiée par un courrier du 23 août 2016 de la banque UBS informant l'AFC qu'il existait de sérieuses craintes que l'autorité requérante ne respecte pas le principe de spécialité – l'autorité inférieure exigea de l'autorité française l'assurance que les informations transmises ne seraient communiquées qu'aux personnes et autorités mentionnées à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et ne seraient utilisées qu'aux fins qui y sont énumérées. L'AFC reçut ces assurances dans le cadre d'un échange de lettres daté du 11 juillet 2017 (solution amiable) ainsi que par courrier de la DGFIP daté du même jour (cf. ATF 146 II 150, let. B.c ; arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 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. E ; décision finale de l'AFC, p. 27s.).

E.

E.a En date du 9 février 2018, l'AFC rendit huit décisions finales à l'encontre de certaines personnes concernées – parmi lesquelles figurait la banque UBS dont la qualité de partie avait été reconnue dans l'arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 – par lesquelles elle accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

E.b Le 9 mars 2018, la banque UBS déféra les décisions finales précitées auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la

Cour de céans) en concluant à leur annulation ainsi qu'à celle de l'ordonnance de production qui lui avait été adressée en date du 10 juin 2016 (cf. consid. B.a ci-avant). Dans son arrêt A-1488/2018 du 30 juillet 2018, le TAF admit ces recours dans la mesure de leur recevabilité et annula les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018 ainsi que l'ordonnance de production du 10 juin 2016.

E.c L'AFC forma le 10 août 2018 un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du TAF A-1488/2018 du 30 juillet 2018. Dans son arrêt 2C_653/2018 du 26 juillet 2019 publié aux ATF 146 II 150, la Haute Cour admit le recours déposé par l'AFC et annula l'arrêt du TAF précité, confirmant ainsi la validité de l'ordonnance de production du 10 juin 2016 et les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018.

F.

A la suite de l'ATF 146 II 150, l'AFC reprit le traitement des procédures concernées par la demande de la DGFIP du 11 mai 2016 qui avaient été suspendues jusqu'à droit connu sur la position du Tribunal fédéral. Pour ce faire, l'autorité inférieure envoya un courrier d'information aux personnes ayant indiqué une adresse actuelle en Suisse ou un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications dans lequel elle leur communiqua les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à l'autorité française et leur impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

G.

Par courrier du 16 janvier 2020, Maîtres Pierre-Glauser et Lysandre Pappadopoulos ont informé l'AFC du décès de leur mandant, feu B._____, le 8 octobre 2018. Ils précisèrent que A._____, épouse du défunt, est la seule héritière du compte bancaire ici concerné, et qu'ils représentaient désormais cette dernière en relation avec le compte bancaire en question.

H.

Par courrier du 25 septembre 2020, A._____, par l'intermédiaire de ses mandataires, transmet à l'autorité inférieure ses observations.

I.

Par décision finale du 3 mars 2021 notifiée à A._____ en tant que personne concernée, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

J.

J.a Par acte du 31 mars 2021, A. _____ (ci-après : la requérante) a déposé, par l'entremise de ses mandataires, un recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 3 mars 2021. Elle conclut, à titre préprovisoire et provisoire, à ce que le Tribunal ordonne en tant que besoin à l'autorité inférieure qu'elle ne communique à l'Etat requérant aucune 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 requérants (ch. 2).

Principalement, la requérante conclut à l'admission du recours (ch. 3), à l'annulation de la décision attaquée (ch. 4) et à l'irrecevabilité de toute demande d'assistance administrative la concernant émanant de l'autorité requérante et à ce qu'aucune information ne lui soit communiquée à son sujet (ch. 5).

Subsidiairement au ch. 5 ci-dessus, la requérante conclut à ce qu'elle obtienne 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, ou à ce que le Tribunal ordonne à l'autorité inférieure d'y procéder (ch. 6). Elle conclut en outre à ce que le Tribunal interpelle l'autorité requérante au sujet de la prescription et obtienne une clarification sur le délai de prescription applicable, ou à ce que le Tribunal ordonne à l'autorité inférieure d'y procéder (ch. 7). Elle conclut enfin à ce que le Tribunal ordonne « que tout envoi d'informations à l'autorité requérante indique les éventuels montants soumis à l'AFisE conformément à l'article 3 de l'AFisE dans sa version antérieure au 1^{er} janvier 2017, en obtenant au besoin de la banque UBS Switzerland AG, si nécessaire par l'entremise de l'Administration fédérale des contributions, que la banque UBS Switzerland AG rectifie les informations fournies à l'Administration fédérale des contributions » (ch. 8).

Plus subsidiairement, la requérante conclut au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants (ch. 9).

J.b Par courrier du 18 juin 2021, l'AFC a déposé une réponse, concluant au rejet du recours du 31 mars 2021.

J.c Par courrier du 30 août 2021, la requérante a déposé une réplique, en confirmant ses conclusions prises à l'appui de son recours.

J.d Par courrier du 13 septembre 2021, l'AFC a déposé une duplique.

K.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

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 1^{er} 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).

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).

1.3 La conclusion tendant à déclarer irrecevable toute demande d'assistance administrative internationale déposée par l'autorité requérante concernant la recourante et à refuser toute forme d'assistance administrative internationale à l'autorité requérante, et de ce fait de ne lui communiquer aucune information, quelle qu'elle soit et sous quelque forme que ce soit, concernant la recourante (ch. 5), est irrecevable, dès lors qu'elle n'est pas dirigée contre la décision attaquée et qu'elle sort donc de l'objet de la contestation.

1.4 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). Pour ce motif, la conclusion, à titre préprovisoire et provisoire, tendant à ce que le Tribunal ordonne en tant que besoin à l'autorité inférieure qu'elle ne communique à l'Etat requérant aucune 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 (ch. 2), est sans objet.

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours, sous réserve de ce qui précède.

1.5

1.5.1 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*, 3^e éd., 2022, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n° 1146 ss).

1.5.2 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).

1.5.3 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. Faits, let. 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. Faits, let. E.c *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 manœuvre 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).

2.

Dans un grief soulevé pour la première fois à l'appui de sa réplique, la recourante soutient que la décision attaquée serait nulle et inexistante, ou à tout le moins annulable, au motif qu'elle ne serait pas valablement signée.

2.1 La recourante relève que la décision porte les indications dactylographiées « E. _____ Juriste » et « F. _____ Spécialiste en assistance administrative », et que deux signatures manuscrites illisibles sont apposées avec l'indication « p.o. » (décision finale, p. 35). Ainsi, les personnes précitées n'ont pas signé de leur main la décision attaquée, alors qu'elles apparaissent pourtant comme responsables du dossier. La recourante fait ainsi valoir qu'elle n'est pas en mesure de savoir qui est intervenu dans le cadre de la procédure, et ne peut donc pas s'assurer de la composition régulière de l'autorité. Elle ajoute qu'il n'y aurait « guère de sens de dactylographier les noms de deux personnes si aucune des deux ne signe elle-même » (réplique, p. 7). Elle soutient que les personnes signant « p.o. » interviendraient « en apparence sans qu'aucun fonctionnaire en charge ne supervise l'émission de la décision ». Il s'agirait d'une confusion qui nuirait à la sécurité juridique et à la transparence auxquelles la recourante a droit. En résumé, l'AFC ne serait pas valablement engagée par de telles signatures et « dans une telle obscurité ».

2.2 De son côté, à l'appui de sa duplique, l'autorité inférieure considère que la critique des signatures apposées sur la décision attaquée est un nouveau grief qui n'a été ni invoqué ni mentionné dans le recours du 31 mars 2021, de sorte qu'il n'est pas recevable. A titre subsidiaire, elle relève que l'utilisation de l'abréviation « p.o. » est une pratique très répandue et que les auteurs de la décision ont été clairement désignés. Elle souligne encore que dans la mesure où la décision querellée s'inscrit dans un domaine où des décisions sont rendues en grand nombre, une éventuelle exigence de signature doit être relativisée, de sorte que la décision en question n'a pas besoin d'être signée pour être considérée comme formellement et matériellement valable. Elle se réfère à cet égard à l'arrêt du TAF A-6219/2020 du 31 mai 2021 (consid. 3). A titre superfétatoire, elle indique qu'une exigence de signature n'est prévue ni dans la PA ni dans la LAAF. La décision attaquée doit par conséquent être considérée comme formellement et matériellement valable.

2.3

2.3.1 La notion de décision présente deux acceptions, l'une matérielle et l'autre formelle (cf. arrêt du TAF C-1740/2012 du 19 juin 2017 consid. 3.2 ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif II, 3^e éd., 2011, ch. 2.2.8.1).

Matériellement, en procédure administrative fédérale, la décision est définie par l'art. 5 al. 1 PA selon lequel sont considérées comme décisions les mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce, fondées sur le droit public fédéral et ayant pour objet de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations (let. a), de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations (let. b), et de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations (cf. arrêts du TAF A-6219/2020 du 31 mai 2021 consid. 3.1 ; A-2983/2019 du 15 décembre 2020 consid. 3.1 ; voir aussi art. 25 PA ; JÉRÔME CANDRIAN, Introduction à la procédure administrative fédérale, 2013, ch. 28 p. 20).

Les exigences formelles d'une décision sont régies par les art. 34 PA et ss. Les décisions doivent notamment revêtir la forme écrite, être désignées comme telles, être motivées et doivent indiquer les voies de droit (art. 34 et ss, 61 al. 2 et 3 PA ; cf. ATF 131 V 483 consid. 2.3 ; 108 V 232 consid. 2b [octroi d'une prestation en matière d'invalidité ; la forme écrite suffit car l'autorité qui rend la décision est reconnaissable] ; ATAF 2009/43 consid. 1.1.4 ; arrêts du TAF C-1740/2012 précité consid. 3.2 ; C-1410/2013 du 23 février 2015 consid. 1.2.1 ; CANDRIAN, op. cit., ch. 29 p. 20 ;

MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.8.2). A teneur de texte, la PA d'une manière générale et l'art. 35 de cette loi en particulier ne requièrent pas qu'une décision soit signée pour être formellement valable.

En outre, lorsqu'il s'agit de qualifier un acte de décision, le respect des exigences formelles prévues par l'art. 35 PA n'est pas décisif. Est déterminant le fait que l'acte visé respecte – quelle que soit la volonté des parties en présence – les conditions matérielles de l'art. 5 PA (interprétation objective). En d'autres termes, il n'importe pas, en soi, que l'acte administratif en cause soit désigné comme une décision par l'autorité ou qu'il remplisse les conditions formelles d'une décision, dans la mesure où les conditions matérielles posées par l'art. 5 al. 1 PA à la définition d'une décision sont remplies et reconnaissables. Le respect des exigences de forme prévues par l'art. 35 al. 1 PA est ainsi une conséquence et non pas une condition de la qualification d'un acte comme décision (cf. ATAF 2016/28 consid. 1.4.1 ; 2016/17 consid. 4.3.1 ; 2015/15 consid. 2.1.2.1 ; 2010/53 consid. 1.2 ; arrêts du TAF A-6219/2020 précité consid. 3.1 ; A-2983/2019 précité consid. 3.1 ; A-2901/2019 du 2 avril 2020 consid. 2.1 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8^{ème} éd. 2020, ch. 872 ; UHLMANN, in : Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [édit.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2^e éd., 2016 [ci-après cité : Praxiskommentar VwVG], n° 132 ad art. 5).

2.3.2 Pour ce qui est de l'obligation d'une signature manuscrite comme condition de validité d'une décision, seule une disposition de la loi de procédure administrative applicable à l'autorité en cause est propre à la fonder. Il n'existe ainsi pas de droit général pour un administré à obtenir une décision signée. Tant que le droit applicable n'exige pas expressément une signature, celle-ci ne constitue donc pas une condition de validité d'une décision (cf. ATF 131 V 483 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-6219/2020 précité consid. 3.2 ; C-1346/2010 du 14 janvier 2011 consid. 3.2 ; C-2492/2008 du 31 août 2009 consid. 3.3.4 ; KNEUBÜHLER LORENZ/PE-DRETTI RAMONA, in : Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2^e éd., 2019 [ci-après cité : Kommentar VwVG], n° 10 ad art. 34 et les réf. cit. ; UHLMANN/SCHILLING-SCHWANK, Praxiskommentar VwVG, n° 8 ad art. 34 et les réf. cit.).

A cet égard, si la PA prévoit explicitement que les décisions doivent revêtir la forme écrite (cf. art. 34 al. 1 et 61 al. 2 PA), il n'est nulle part fait mention que cette forme comporterait obligatoirement une signature manuscrite.

L'absence d'exigence explicite du législateur quant à la signature des décisions dans la procédure administrative fédérale ne saurait en outre être qualifiée de lacune. En effet, la PA prévoit expressément que le mémoire de recours doit, lui, contenir la signature du recourant ou de son mandataire (art. 52 al. 1 PA), prévoyant ainsi explicitement la signature comme exigence formelle de validité. Une telle exigence est également expressément prévue par exemple pour les arrêts rendus par le TAF (art. 35 du règlement du 17 avril 2008 du Tribunal administratif fédéral [RTAF, RS 173.320.1] ; cf. ATF 131 V 483 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-6219/2020 précité consid. 3.2 ; C-1346/2010 précité consid. 3.2). Au contraire, le législateur n'a pas prévu une telle exigence pour les décisions rendues en procédure administrative fédérale. La doctrine est certes divisée sur la question des exigences en ce qui concerne la signature des décisions et sur ses conséquences en cas de défaut. Toutefois, des considérations d'ordre pratique semble souvent l'emporter dans les situations problématiques (KNEUBÜHLER/PEDRETTI, Kommentar VwVG, n° 10 ad art. 34 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.8.2).

2.3.3 L'exigence de signature manuscrite peut cependant découler de la loi de procédure administrative applicable ou de la réglementation interne de l'entité administrative qui rend une décision (cf. par exemple le Règlement 20 de l'Administration fédérale des douanes [désormais : Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières], Mai 2019, ch. 4.3 exigeant une signature manuscrite, sauf s'il s'agit d'une décision automatique ; voir également l'arrêt du TF 2C_1014/2012 du 13 novembre 2013 concernant l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières).

La *ratio legis* d'une telle exigence, lorsqu'elle existe, est avant tout de confirmer, pour des motifs de sécurité juridique, la conformité formelle et matérielle des actes destinés aux parties avec la décision rendue. La signature d'un jugement a ainsi pour fonction d'attester que l'acte notifié correspond à la volonté véritable du ou des signataires, respectivement de garantir l'authenticité de la décision (art. 35 RTAF ; cf. ATF 131 V 483 consid. 2.3.3 ; arrêts du TAF A-6219/2020 précité consid. 3.3 ; C-1061/2014 du 20 juin 2014 p. 3 ; CAMPRUBI MADELEINE, Kommentar VwVG, n° 16, 26 et ss ad art. 61 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.8.2 ; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2^e éd, 2015, p. 282). Est également déterminant, le fait que l'autorité qui rend une décision soit reconnaissable respectivement identifiable pour l'administré (cf. ATF 108 V 232 consid. 2b ; arrêt du TAF C-1061/2014 précité p. 3 ; pour les conséquences sur la décision viciée, cf. ATF 138 II 501 [cas d'un retrait provisoire du permis de conduire

où une signature faisait défaut mais la décision n'était pas nulle pour autant, notamment pour des considérations de sécurité routière] ; KNEUBÜHLER/PEDRETTI, Kommentar VwVG, n° 10 ad art. 34).

La jurisprudence a par ailleurs considérablement relativisé la portée de l'exigence d'une signature manuscrite, même lorsque la procédure applicable l'exige formellement, dans le domaine de l'*administration de masse*. La signature ne constitue ainsi en règle générale pas une condition de validité dans le cas des décisions rendues en grand nombre. Au contraire, une autorité administrative doit avoir la possibilité d'utiliser des formulaires imprimés voire d'émettre des décisions par voie électronique pour des motifs de simplification, de célérité et d'économie (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.2.2 ; 105 V 248 consid. 4b ; 96 V 13 consid. 4b ; arrêts du TF 9C_597/2014 du 10 décembre 2014 consid. 4.3 ; 5P.178/2003 du 2 juin 2003 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-6219/2020 précité consid. 3.3).

2.4 En l'espèce, la décision litigieuse du 3 mars 2021 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, et que chacun a confié le mandat (« l'ordre ») à un collègue de signer à sa place la décision. Les arguments de la recourante remettant en cause cette manière de procéder ne convainquent pas.

2.5 On rappellera d'abord 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, la LAAF 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 contient ainsi aucune exigence de signature manuscrite pour les décisions rendues lorsqu'elle est applicable.

2.5.1 Par conséquent, comme la Cour de céans l'a exposé (cf. consid. 2.3.2 et 2.3.3 *supra*), tant que le droit applicable n'exige pas expressément une signature, celle-ci ne constitue pas une condition de validité d'une décision. Au surplus, c'est à juste titre que la recourante ne prétend pas que les deux employés de l'AFC, à savoir E._____ et F._____, n'auraient pas été habilités à engager l'autorité inférieure. Comme l'a indiqué

l'AFC dans sa réplique, 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 penser 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.

2.5.2 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 (cf. arrêt du TAF A-6219/2020 précité consid. 3.5.2). 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. Faits, let. 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. Faits, let. 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. Faits, let. 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 n'aurait pas eu à contenir de signature manuscrite pour être valable.

2.5.3 Le Tribunal relève encore que l'argument de la recourante selon lequel elle n'est pas en mesure de savoir qui est intervenu dans le cadre de la procédure, et ne peut donc pas s'assurer de la composition régulière de l'autorité, ne convainc pas. Il est évident que les responsables du dossier sont E._____ et F._____ ; le fait que deux collaborateurs de l'AFC aient signé la décision sur l'ordre de E._____ et F._____ n'y change rien. 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 E._____ et F._____. La recourante n'affirme pas, à

juste titre, que les collaborateurs de l'AFC ayant reçu l'ordre de signer la décision en seraient les auteurs. Enfin, le Tribunal ne discerne pas en quoi la signature « par ordre » induirait une confusion qui nuirait à la sécurité juridique et à la transparence, comme l'affirme la recourante, ce qu'elle n'explique pas. Par surabondance de moyens, le Tribunal relève encore que dès lors que l'AFC était susceptible de rendre des décisions en grand nombre (cf. consid. 2.5.2 *supra*), une signature « par ordre » était d'autant plus justifiée dans le cas d'espèce.

2.6 Au vu de ce qui précède, il sied de retenir que la décision attaquée 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 ». Le point de savoir si le grief est tardif peut par conséquent demeurer indécis, puisqu'il devrait de toute façon être rejeté.

3.

3.1

3.1.1 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 ; 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 1^{er} janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 ; 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 ; A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

3.1.2 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).

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 1^{er} 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 1^{er} 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 1^{er} 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 1^{er} 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 ci-après 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).

3.2 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 ; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

3.3

3.3.1 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).

3.3.2 Déterminer si une information obtenue par le biais de la procédure d'assistance administrative est effectivement pertinente dans la procédure fiscale étrangère dépend essentiellement du droit fiscal et du droit de procédure de l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4).

Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, cela ne signifie cependant pas que l'Etat requis doive se prononcer sur le droit fiscal et procédural interne de l'Etat requérant dans le cadre de la procédure d'assistance administrative. Pour qu'il y ait pertinence vraisemblable, il suffit au contraire que les informations demandées apparaissent comme potentiellement appropriées pour une utilisation dans la procédure étrangère (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 précité consid. 5.4.1 ; 2C_232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 3.4 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4). Si le droit procédural national de l'Etat requérant s'oppose à l'exploitation des informations demandées dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, la personne concernée doit en principe le faire valoir devant les autorités de l'Etat requérant (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.6 ; 142 II 161 consid. 2.2 ; 142 II 218 consid. 3.6 s. ; arrêts du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 précité consid. 5.4.1 ; 2C_241/2016 précité consid. 5.4). 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. arrêts du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 précité consid. 5.4.1 ; 2C_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.3 ; 2C_241/2016 précité consid. 5.4 *i.f.*).

3.3.3 Le principe vaut en particulier aussi en ce qui concerne la question de la prescription selon le droit étranger de l'Etat requérant (cf. arrêts du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 précité consid. 5.4.2 ; 2C_800/2020 du 7 octobre 2020 consid. 4 et consid. 6.3 *i.f.* ; 2C_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 10). Si l'AFC, en tant qu'autorité requise, clarifiait de telles questions, elle préjugerait de la procédure fiscale dans l'Etat requérant, ce qui n'est pas compatible avec le but de la procédure d'assistance administrative (cf. arrêts du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 précité consid. 5.4.2 ; 2C_936/2020 précité consid. 5.5.2 ; 2C_823/2020 du 13 octobre 2020 consid. 4.2 ; 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.7.1 ; 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.6.2 ; 2C_274/2016 du 7 avril 2016 consid. 4.3). Dans un arrêt du 18 mars 2022, le Tribunal fédéral a retenu, sous l'angle de la condition de la pertinence vraisemblable, que le fait que l'indication de la possible survenance de la prescription émane de l'autorité requérante elle-même n'était pas déterminant, d'autant plus que dans le cas d'espèce aucune clarification spécifique n'avait été effectuée et qu'il n'existait aucun autre indice que les informations demandées n'étaient plus utiles à l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 précité consid. 5.4.2). En l'occurrence, le Tribunal fédéral a jugé qu'il incombait aux intimées de soulever, le cas

échéant, l'exception de prescription dans la procédure nationale de l'Etat requérant.

3.4

3.4.1 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 ; 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 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

3.4.2 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).

3.5 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 ; 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 TF 2C_780/2018 du 1^{er} février 2021 consid. 3.7.4 ; 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 5.2.1 ; 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 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

3.6

3.6.1 L'Etat requérant doit également respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

3.6.2 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 ; A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 2.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

3.7 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 3.3 *supra*) de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II

161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 et les réf. cit.).

3.8 Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. De jurisprudence constante cependant, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 s., 142 II 218 consid. 3.6 ; arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5).

Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention, en l'espèce au sens de l'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FR, doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). La seule constellation dans laquelle le Tribunal fédéral admet que la Suisse vérifie le critère de rattachement illimité à l'impôt sur lequel l'Etat requérant se fonde est celle dans laquelle la personne visée est assujettie à l'impôt de manière illimitée en Suisse (cf. ATF 142 II 161). Dans cette situation de double imposition potentielle, la Suisse peut vérifier que le critère de rattachement à l'impôt utilisé par l'Etat requérant correspond à l'un des critères de détermination de la résidence fiscale qui figurent dans la CDI qui lie la Suisse à l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_953/2020 précité consid. 3.6). L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à

son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable assujéti de manière illimitée en Suisse ou dans un Etat tiers a, en réalité, sa résidence fiscale dans l'Etat requérant, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent (cf. ATF 142 II 218 consid. 3.7, 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.7.1 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les autorités concernées, soit les autorités nationales des Etats concernés, en fonction des recours prévus par le droit interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.4) ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés ou par le recours à la procédure amiable (voir art. 27 par. 1 CDI CH-FR ; cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

4.

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 5 *infra*), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par la recourante (cf. consid. 6 *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. 1.5.3 *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 prononcé 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).

5.

5.1 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. 1.5.2 *supra*) qu'il y a lieu d'admettre que les conditions formelles sont satisfaites.

5.2 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 1^{er} 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 ; 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1).

6.

6.1

6.1.1 Dans un grief que le Tribunal traitera en premier lieu, 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 avait 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, dans une argumentation subsidiaire, la recourante fait valoir que la prescription de dix ans est 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 l'appui de sa réplique, la recourante se réfère à l'arrêt du TAF A-2660/2018 du 11 décembre 2020, selon lequel la question de la prescription fiscale étrangère doit faire l'objet d'un examen dans la procédure d'assistance administrative suisse sous l'angle de la pertinence vraisemblable. Selon elle, aucune information ne peut donc être transmise à l'autorité française concernant l'année 2010. De plus, comme seule l'année 2010 indique un solde sur son compte bancaire, toute forme d'entraide doit être rejetée pour ce motif encore. 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.

6.1.2 En l'espèce, le Tribunal relève que le grief relatif à une éventuelle prescription pour les périodes fiscales 2010, 2011 et 2012 soulevé par la recourante concerne la procédure interne menée dans l'Etat requérant. Le Tribunal fédéral s'est prononcé dans un arrêt du 18 mars 2022 sur la question de la pertinence vraisemblable en lien avec la prescription (cf. consid. 3.3.3 *supra*). Il en ressort que la procédure d'assistance ne tranche

pas matériellement l'affaire ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (cf. arrêts du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 précité consid. 1.2.3 ; cf. également 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 ; arrêts du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 3.3.6.2 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.7 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 et les réf. cit.). Or, déterminer si les impôts dus pour les périodes fiscales précitées sont prescrits ou non est une question matérielle qui devrait être tranchée par les autorités françaises compétentes. En effet, ni l'AFC ni le TAF n'ont à examiner des objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger, ni à interroger l'autorité requérante sur d'éventuels obstacles procéduraux – comme une éventuelle prescription – qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. A l'inverse, si l'AFC ou le Tribunal de céans examinait ou clarifiait cette question, il préjugerait de la procédure fiscale dans l'Etat requérant, ce qui serait incompatible avec le but de la procédure d'assistance administrative. Il n'y a pas lieu de s'écarter de cette jurisprudence qui doit être confirmée. Partant, il n'appartient pas à la Cour de céans de se déterminer sur une éventuelle prescription des impôts 2010, 2011 et 2012. La recourante pourra, le cas échéant, faire valoir ses moyens procéduraux devant les autorités compétentes françaises.

On relèvera encore que la recourante ne fait pas valoir qu'elle ne pourra plus soulever la prescription devant les autorités compétentes françaises. Il n'apparaît pas non plus, et la recourante ne l'a ni allégué ni démontré, 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, et au vu de ce qui précède, il y a lieu de considérer que les informations que l'AFC entend livrer à l'autorité requérante au sujet de la recourante sont vraisemblablement pertinentes.

6.1.3 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 ». Le Tribunal relève en premier lieu que, compte tenu du principe de la bonne foi, laquelle est toujours présumée dans les relations internationales, l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant. Les éléments de faits avancés dans la demande sont ainsi présumés

conformes à la vérité et il appartient à la recourante de démontrer que ces éléments seraient faux. Or la recourante n'apporte aucun fait établi et concret propre à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. La recourante se limite à exposer dans son recours que « sur la base des informations en [sa] possession », elle comprend qu'un délai de prescription de trois ans s'impose à l'administration fiscale française, mais n'exclut cependant pas qu'un délai de prescription de dix ans puisse également s'appliquer, comme l'a *a priori* retenu l'autorité requérante. Cela étant, il ne faut pas perdre de vue que les autorités suisses n'ont pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger et que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4300/2021 du 13 juillet 2022 consid. 3.9 ; A-2763/2019 du 26 octobre 2021 consid. 3.9) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1). Pour le surplus, il peut être renvoyé aux explications figurant au considérant ci-dessus.

Enfin et par surabondance de moyens, le Tribunal relève qu'il est douteux que l'information précitée (« l'administration fiscale française peut en 2016 procéder à des rectifications portant sur des comptes non déclarés, détenus en 2006 ») puisse, à elle seule, être interprétée comme un engagement de la France à l'égard de la Suisse. On ne voit d'ailleurs pas sur quoi l'engagement précité porterait exactement, ce que la recourante n'explique pas non plus. Quoi qu'il en soit, en admettant qu'il s'agisse d'un engagement, force serait de constater que ce dernier n'a pas été pris à l'égard de la recourante, mais à l'égard de la Suisse, de telle sorte que la recourante n'est pas légitimée à s'en prévaloir. De toute manière, le Tribunal ne perçoit pas en quoi la phrase précitée aboutirait, comme le soutient la recourante, à « éluder » les engagements internationaux de la France à l'égard de la Suisse ou à « détourner » le traité de son sens et de son but.

6.1.4 Au vu de ce qui précède, le Tribunal ne constate aucune violation de la condition de la pertinence vraisemblable et du principe de la bonne foi en lien avec la question de la prescription. Mal fondé, le grief de la recourante doit être rejeté. Il découle par ailleurs de ce qui précède, pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés plus haut, que le grief soulevé par la recourante à titre subsidiaire doit également être rejeté. En effet, sous l'angle de la condition de la pertinence vraisemblable, les clarifications sollicitées, indépendamment du délai de prescription applicable, ne modifieront pas l'issue de la présente procédure, dans la mesure où une

éventuelle prescription devra le cas échéant être soulevée dans la procédure nationale de l'Etat requérant (cf. consid. 6.1.2 *supra*).

6.2

6.2.1 Au moyen d'un autre grief, la recourante fait valoir que la condition de la pertinence vraisemblable ne serait pas remplie, dès lors que feu B. _____ était domicilié à [*** Suisse] depuis le 14 septembre 2011, avant de s'établir au Portugal au cours de l'année 2014. Elle se réfère notamment à une attestation de résidence de l'Office de la population de la Commune de *** indiquant que feu B. _____ réside à titre principal dans cette commune depuis le 15 septembre 2011, en provenance de **** en France. Elle précise par ailleurs que les informations remises par la banque UBS indiquent aussi un domicile en dehors de France. Comme feu B. _____ a quitté la France le 14 septembre 2011 pour s'établir à ***, elle estime qu'il ne saurait être considéré comme un résident fiscal visé par la demande d'entraide administrative déposée par l'autorité française à partir de cette date. Ce qui est vrai pour feu B. _____ vaut *a fortiori* pour la recourante, en sa qualité d'héritière. Elle ajoute qu'elle n'était pas résidente en France pendant une partie de la période sur laquelle porte la demande d'assistance. De son point de vue, elle ne remplit ainsi pas l'un des critères de la demande qui visait des « résidents fiscaux en France », alors qu'elle n'y a résidé que « pendant une partie de la période visée ». Elle en déduit ainsi qu'elle n'est pas visée par la demande d'assistance et qu'aucune information à son sujet ne peut être envoyée à la France. La demande déposée par la France ne serait pas suffisamment précise pour examiner la condition de la pertinence vraisemblable. A titre subsidiaire, elle demande que seule une partie des informations soient remises à l'autorité française, à l'exclusion des informations relatives à la période pendant laquelle elle n'était pas résidente en France.

6.2.2 En l'espèce, le Tribunal relève d'abord que, selon la jurisprudence bien établie du Tribunal fédéral, la détermination de la résidence fiscale de la recourante durant la période visée est une question de fond, qui relève de l'application du droit interne français, et qui n'a pas à être examinée par la Suisse en tant qu'Etat requis dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative (cf. consid. 3.8 *supra*). Pour ce motif déjà, le grief invoqué par la recourante doit être rejeté. Par surabondance de moyens, le Tribunal de céans constate que l'attestation de résidence de l'Office de la population de la Commune de *** produite par feu B. _____ indique clairement que ce dernier, inscrit et domicilié dans cette ville dès le 15 septembre 2011, est arrivé de **** en France. Ainsi, force est de constater que l'affirmation de la recourante selon laquelle feu B. _____ n'aurait pas été résident en

France pendant la période sur laquelle porte la demande d'assistance administrative est, à première vue, contredite par les propres documents qu'elle a produits.

La recourante insiste en outre sur le fait que l'attestation précitée démontrerait qu'elle n'aurait pas résidé en France durant une partie de la période visée par la demande d'assistance administrative et en déduit ainsi qu'elle ne serait pas concernée par ladite demande. C'est méconnaître la nature de la présente procédure d'assistance administrative dont l'objet, comme cela a déjà été relevé plus haut, n'est pas de déterminer sur le fond la résidence fiscale de la recourante, à plus forte raison dans la mesure où la demande porte sur plusieurs années. Le Tribunal fédéral a déjà précisé, lorsque la demande concerne plusieurs périodes fiscales, comme ici, qu'il n'a « jamais été question d'exiger de l'Etat requérant procédant ainsi qu'il fournisse pour chacune des périodes visées un élément concret de soupçon qui se rattache spécifiquement à chacune de ces périodes » (arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4). Une telle exigence n'est pas prévue par la Convention et irait à l'encontre du principe de la confiance qui préside en la matière. On précisera enfin que si la recourante entend se prévaloir du fait qu'elle n'est plus résidente française pour une partie de la période visée par la demande d'assistance administrative, elle pourra toujours faire valoir cet argument dans la procédure au fond devant l'autorité fiscale française. Par voie de conséquence, le Tribunal ne peut que rejeter la demande formulée par la recourante à titre subsidiaire tendant à ne transmettre à l'autorité française qu'une seule partie des informations.

6.2.3 Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de juger que les codes de domicile français figurant sur les listes B et C constituaient des éléments suffisants fondant la pertinence vraisemblable de la demande de liste faite par l'autorité requérante (cf. arrêt du TAF A-1562/2018 du 3 août 2020 consid. 4.2). Cet élément est de surcroît appuyé par l'arrêt du Tribunal fédéral qui a jugé dans l'ATF 146 II 150 – à tout le moins implicitement en considérant que la demande du 11 mai 2016 était admissible – que ces codes de domicile constituaient des éléments suffisants, et explicitement au considérant 6 que « les renseignements demandés remplissent la condition de la pertinence vraisemblable selon l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR ». Dans ces circonstances et compte tenu du fait qu'il est incontestable que la recourante figure avec un code domicile français « 111 » dans la liste Excel annexée à la requête du 11 mai 2016, il y a lieu de retenir que le critère invoqué par l'Etat requérant dans le cas d'espèce, à savoir l'existence d'un code de domicile en France, est apparemment plausible et la question de

savoir s'il entre en concurrence avec un critère d'assujettissement de l'Etat requis dans lequel la recourante fait valoir avoir été domiciliée fiscalement durant la période sous contrôle n'a pas à être examinée par la Cour de céans.

6.3

6.3.1 Au moyen d'un troisième grief, la recourante reproche 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 à utiliser les informations litigieuses reçues 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 la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) et 13 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), 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 1^{er} 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 conformément 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.

6.3.2 En l'espèce, le Tribunal constate d'abord que la recourante invoque un grief qui ne concerne que les intérêts de tiers et en aucun cas les siens propres, le grief en question étant par conséquent susceptible d'être déclaré irrecevable. Si, certes, la jurisprudence du Tribunal fédéral, d'une manière générale, rejette dorénavant la théorie dite du « tri des griefs », consistant à ne retenir, pour une partie recourante, que les griefs qui la concernent personnellement à l'exclusion des autres arguments juridiques (ATF 137 II 30 consid. 2.2.3), il n'en reste pas moins que la jurisprudence continue à exiger de cette partie que son grief soit susceptible d'avoir une incidence pratique sur sa situation de fait ou de droit (cf. également ATF 141 II 50 consid. 2.1 ; 139 II 499 consid. 2.2) pour être recevable. Cela étant, la jurisprudence de la même instance rappelle toutefois, dans le domaine de l'assistance fiscale internationale, qu'une partie recourante ne peut que soulever des griefs la concernant et n'est pas légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (cf. arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [non publié in ATF 147 II 116] ; 143 II 506 consid. 5.1 ; 139 II 404 consid. 11.1 ; cf. également arrêt du TAF A-1023/2020 du 9 juillet 2021 consid. 5.6). Or, c'est précisément ce que fait la recourante en critiquant l'adjonction qui figure dans la lettre de l'autorité française précitée. En invoquant en l'espèce la violation du principe de spécialité dans sa composante personnelle, la recourante soulève en réalité l'intérêt de tiers à être informés de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative, ce qu'elle n'est pas habilitée à faire, raison pour laquelle son grief doit être qualifié d'irrecevable. Cela étant, même si le Tribunal entrait en matière sur ce grief, il devrait être rejeté sur le fond pour les motifs qui suivent.

6.3.3 On rappellera au préalable que 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. D *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).

6.3.4 A l'appui de son recours et de sa réplique, 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. 3.5 *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 3 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 » (ch. 13 p. 34), 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) ». Contrairement à ce qu'indique la recourante, il n'y a pas de contradiction entre les deux parties de la phrase du dispositif précité. En effet, l'autorité inférieure y exige de son homologue français non seulement le respect du principe général de spécialité, tel qu'il découle des « restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR) », mais en sus, elle lui signifie que ce principe a une composante personnelle (« dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s »). 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 ».

On rappellera enfin 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 ; ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5379/2020 du 2 juin 2022 consid. 5.6.3).

6.3.5 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. 6.3.2 *supra*).

6.3.6 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 grief soulevé par la recourante à titre subsidiaire doit également être rejeté.

6.4

6.4.1 Au moyen d'un quatrième grief, 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 1^{er} janvier 2017, entrée en vigueur le 1^{er} 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 se réfère à l'art. 9 aAFisE qui prévoyait un système d'élimination de la double imposition en relation avec l'art. 2 par. 2 let. d aAFisE, qui disposait que l'agent payeur est tenu de communiquer le montant des intérêts payés calculé selon l'art. 3 aAFisE (assiette de la retenue de l'impôt), ces informations devant ensuite être communiquées par l'autorité suisse à l'autorité de l'Etat membre de résidence du bénéficiaire effectif (art. 2 par. 3 aAFisE). 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 doit 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.

6.4.2 Le Tribunal relève en l'espèce que la CDI CH-FR et l'AFisE sont deux textes qui poursuivent des buts différents, de sorte que l'on ne discerne pas d'incompatibilités entre les deux. La question de la double imposition, ou plutôt seulement le risque de double imposition qui est évoqué par la recourante, n'a pas à être examiné dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative. Il s'agit en effet d'une question matérielle en ce sens qu'elle relève de la procédure de taxation de la recourante et d'une éventuelle garantie lui permettant d'éviter une double imposition de ses revenus. Comme la question d'une éventuelle prescription du droit de taxer dans l'Etat requérant, une double imposition engendrée par le prélèvement à la source en application de l'aAFisE ne saurait faire obstacle à une requête d'assistance fiscale internationale, laquelle n'a pas pour vocation de régler matériellement une telle procédure de taxation. Au surplus, il peut être renvoyé aux développements qui ont été présentés plus haut au sujet de la prescription (cf. consid. 3.3.3 et 6.1.2).

6.4.3 Même si les dispositions de l'aAFisE citées par la recourante dans son recours impliquaient, dans le cadre de cet Accord, une communication de l'autorité suisse à l'autorité de l'Etat membre de résidence du bénéficiaire effectif, le Tribunal de céans est d'avis que le grief en question s'écarte de l'objet de la contestation, qui porte uniquement sur la demande

d'assistance administrative déposée par l'autorité française et les informations qui seront transmises sur cette base, de telle sorte que la recevabilité de ce grief semble pour le moins douteuse. La recourante ne saurait en effet étendre l'objet du litige à l'application d'un Accord, dont les dispositions invoquées ne sont plus en vigueur et dont la recourante envisage une application par analogie. Quand bien même ce grief serait recevable, on ne perçoit pas pour quels motifs il conviendrait d'appliquer les dispositions de l'aAFisE dans le cadre de la présente demande d'assistance administrative basée sur la CDI CH-FR ; la recourante ne l'explique pas. Enfin, si la recourante estime que c'est à tort que des informations n'ont pas été communiquées en vertu des dispositions de l'aAFisE dont elle demande l'application, il lui appartient le cas échéant d'effectuer les démarches qu'elle juge utiles.

6.4.4 Pour autant qu'il soit recevable, le grief de la recourante soulevé à titre principal et subsidiaire doit être rejeté.

6.5

6.5.1 En dernier lieu, la recourante indique en substance que l'assistance ne pourrait être accordée que concernant feu B._____, dès lors que C._____, D._____, et la recourante elle-même, ne figurent pas sur le document XML-out, et ne sont donc pas concernés par la présente cause. Elle ajoute que les informations sur les personnes qui sont devenues des successeurs légaux de titulaires en dehors de la période concernée (du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2015) ne doivent pas être transmises par l'AFC à l'autorité française. Ainsi, feu B._____ étant décédé en 2018, il n'y a aucun motif de se baser sur une quelconque qualité d'héritier après 2015. Elle soutient par ailleurs que l'art. 18a LAAF, qui permet l'exécution de l'assistance administrative concernant des personnes décédées, n'est pas applicable dans le cas d'espèce en vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, puisqu'il est entré en vigueur en 2019, alors que la demande d'assistance française date de 2016. Elle relève encore qu'avant l'entrée en vigueur de cette nouvelle, il ne pouvait pas être fourni d'assistance administrative pour des personnes décédées.

6.5.2 De son côté, dans sa réponse du 18 juin 2021, l'autorité inférieure explique que seules les informations concernant feu B._____ seront transmises aux autorités françaises, ajoutant que son décès étant survenu après la période concernée, les noms de ses héritiers ne figureront pas sur le fichier XML-out dont la transmission à l'autorité requérante est envisagée. Les héritiers de feu B._____ disposent toutefois de la qualité de partie, en leur qualité de successeurs légaux du défunt.

6.5.3 Selon l'art. 18a LAAF, l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées. Leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie. Cette disposition, introduite par le ch. I de la loi fédérale du 21 juin 2019 sur la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, est entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2019 (RO 2019 3161). En l'absence de disposition transitoire particulière et dans la mesure où les dispositions qui régissent l'assistance administrative sont par nature procédurales (cf. arrêt du TF 2C_880/2020 du 15 juin 2021 consid. 4.1 ss ; arrêt du TAF A-6409/2020 du 11 janvier 2022 consid. 3.2 et 3.5), celles-ci sont sauf disposition contraire d'application immédiate, peu importe que les périodes fiscales visées par les demandes soient antérieures à l'entrée en vigueur des règles de procédure (cf. arrêt du TAF A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 9 ss).

6.5.4 En l'espèce, le Tribunal retient que l'art. 18a LAAF est applicable à la transmission de renseignements pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2015. L'assistance administrative peut dès lors être exécutée concernant feu B._____. Au vu de ce qui précède, le grief de la recourante doit être rejeté sur ce point. Pour le surplus, la recourante demande à ce que seules les informations concernant feu B._____ soient transmises à l'autorité française, ce qui a été confirmé par l'AFC dans sa réponse, de telle sorte que ce point n'apparaît pas comme étant litigieux.

7.

7.1 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité. 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 Frs. 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.

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).

8.

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 5'000.- (cinq mille francs), sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Jérôme Gurtner

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. 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. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; acte judiciaire)