



Cour I
A-2730/2019

Arrêt du 15 mars 2021

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Daniel Riedo, Annie Rochat Pauchard, juges,
Jean-Luc Bettin, greffier.

Parties

1. **A.** _____, (...),
2. **B.** _____, (...),
3. **C.** _____, (...),
4. **D.** _____, (...),
tous représentés par Maître Christian Lüscher, (...),
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions (AFC),
Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI),
Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a En date du (...) juin 2017, la Direction générale des finances publiques de la République française (ci-après : DGFIP, autorité fiscale française ou autorité requérante) adressa à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) deux demandes d'assistance administrative en matière fiscale basées 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 (CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91).

Ces deux demandes firent suite à une première, déposée par la DGFIP en 2014, portant principalement sur des renseignements relatifs au domicile de A._____ et à sa situation fiscale dans le canton de Berne. Cette demande fit l'objet d'une décision de l'AFC puis d'une procédure sur recours devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal) et d'un arrêt, rendu le 18 janvier 2018, sous référence A-4434/2016.

A.b Dans ses requêtes du (...) juin 2017 – portant les références (...) et (...) –, la DGFIP exposa procéder au contrôle de la situation fiscale de A._____ et de son épouse, E._____, pour les périodes allant de 20(...) à 20(...) (s'agissant de l'impôt sur le revenu) et de 20(...) à 20(...) (s'agissant de l'impôt de solidarité sur la fortune). Elle indiqua que, selon les informations à sa disposition, les prénommés étaient fiscalement domiciliés en France et étaient par conséquent soumis à l'obligation de déclarer leurs comptes bancaires ouverts à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels ils détiennent une procuration, leurs revenus de sources française et étrangère et leur patrimoine situé en France et à l'étranger. Les deux demandes de l'autorité fiscale française visaient ainsi à connaître le montant des avoirs et des revenus, prétendument non déclarés par les prénommés aux autorités françaises, détenus dans deux banques sises en Suisse, à savoir la banque F._____, à (...), et la Banque G._____, à (...).

A.c La DGFIP précisa que, selon ses informations, plusieurs comptes bancaires pourraient avoir été ouverts par les intéressés auprès de la Banque G._____ – (...) – et auprès de la banque F._____ – (...) – et, sur cette base, sollicita les documents et renseignements suivants :

« (a) Veuillez fournir, pour les comptes bancaires détenus au sein de la banque F._____ [respectivement de la Banque G._____] et dont les références sont mentionnées ci-dessus :

- le formulaire A de chaque compte ;
- les états de fortune au 01/01/20(...), 01/01/20(...), 01/01/20(...), 01/01/20(...), 01/01/20(...), 01/01/20(...) et au 01/01/20(...);
- les relevés de ce compte sur la période du 01/01/20(...) au 31/12/20(...), précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values).

(b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont les contribuables seraient directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de la banque F. _____ [respectivement de la Banque G. _____] ainsi que ceux pour lesquels ils disposeraient d'une procuration. Veuillez préciser la date d'ouverture de ces comptes bancaires, et le cas échéant, la date de clôture.

(c) Veuillez fournir les informations demandées au point (a) pour les comptes identifiés au point (b).

(d) S'il apparaît que les avoirs figurant sur les comptes mentionnés aux points (a) et (b) ont été transférés vers d'autres comptes, merci de fournir les références de ces comptes ainsi que le nom de la banque et du territoire de destination. Si ces comptes sont gérés par des établissements bancaires suisses, merci de fournir les éléments demandés aux points (a) pour ces comptes ».

B.

B.a Par deux ordonnances de production datées du 14 juillet 2017, l'AFC requit de H. _____ (anciennement banque F. _____), d'une part, et de la Banque G. _____ en liquidation, d'autre part, de fournir les documents et renseignements demandés.

B.b

B.b.a Par courrier du 28 juillet 2017 et courriel du 17 août 2017, I. _____, à qui furent confiées les archives de la Banque G. _____ alors en liquidation, répondit à la sollicitation de l'AFC et transmet les documents – formulaires A, relevés de comptes, états de fortune et/ou états des titres – relatifs aux onze comptes dont A. _____ est, respectivement était titulaire et/ou bénéficiaire économique, à savoir les comptes n^{os} [...] (A. _____), [...] (...), [...] (A. _____), [...] (...), [...] (...), [...] (...), [...] (N/S A. _____), [...] (J. _____), [...] (K. _____), [...] (B. _____) et [...] (C. _____), durant les années 20(...) à 20(...) (du 1^{er} janvier 20[...] au 31 décembre 20[...]).

B.b.b Par courrier du 28 juillet 2017, la banque H. _____ donna suite à la requête de l'autorité inférieure, transmettant les documents – formulaires A ou T, relevés de comptes, états de fortune et/ou états des titres – relatifs

aux sept comptes dont A._____ est, respectivement était titulaire et/ou bénéficiaire économique, à savoir les comptes [...] (...), [...] A._____, [...] D._____, [...] L._____, [...] M._____, [...] N._____ (clos le 16 avril 20[...]) et [...] O._____ (clos le 13 juin 20[...]), durant les années 20(...) à 20(...) (du 1^{er} janvier 20[...] au 31 décembre 20[...]).

C.

C.a Par lettre du 8 septembre 2017, M^e Christian Lüscher informa l'AFC, procuration à l'appui, être chargé des intérêts de A._____, lequel a appris qu'une demande de renseignements à son propos avait été adressée à la banque H._____. Après s'être étonné que l'AFC ait donné suite à une nouvelle demande d'assistance administrative de la DGFIP alors que celles portant sur les déclarations fiscales 2011 et 2012 faisaient encore l'objet d'une procédure auprès du Tribunal administratif fédéral (dossier A-4434/2016 portant sur la décision de l'AFC du 15 juin 2016 [cause ...]), le mandataire indiqua que son mandant sollicitait l'accès complet au dossier et qu'il entendait participer à la procédure.

C.b Le 11 octobre 2017, l'AFC informa A._____, par l'entremise de son mandataire, de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative, des demandes formulées auprès de I._____ et de la banque H._____ et des documents et renseignements transmis par ces dernières, indiquant au surplus comment elle envisageait répondre à la requête de la DGFIP, laquelle respecte les conditions de l'art. 28 CDI CH-FR et est recevable pour la période allant du 1^{er} janvier 20(...) au 31 décembre 20(...). Au surplus, l'AFC, faisant suite à la demande du 8 septembre 2017 (cf. ci-dessus, let. C.a), donna à l'intéressé accès au dossier de la cause et lui octroya un délai pour consentir à la transmission des informations telles que décrites, respectivement pour prendre position.

C.c Par courrier daté du 13 novembre 2017, A._____, agissant par l'intermédiaire de son avocat, déclara s'opposer à la transmission de tout document aux autorités fiscales françaises, précisant acquiescer à la seule communication par les autorités suisses de son domicile à P._____ (commune de Q._____/BE), où il fait l'objet d'une taxation illimitée depuis 19(...), et de quelques précisions en lien avec ledit domicile.

L'intéressé joignit à ses observations cinq pièces justificatives portant sur la procédure alors en cours devant le Tribunal (A-4434/2016) et aux bénéficiaires des fondations O._____ et M._____.

D.

D.a Par ordonnance d'information du 13 novembre 2017, l'AFC informa E._____, épouse de A._____, de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative portant sur sa situation fiscale – ainsi que sur celle de son mari – en France au cours de la période allant du 1^{er} janvier 20(...) au 1^{er} janvier 20(...), précisant que le but de la requête était la détermination de la base imposable en vue de procéder à son imposition sur le revenu et la fortune. L'autorité inférieure indiqua que I._____ et la banque H._____ lui avaient communiqué les renseignements et documents sollicités par la DGFIP et qu'après examen, il apparaissait que la demande respectait les conditions d'application de l'art. 28 CDI CH-FR et était recevable pour la période allant du 1^{er} janvier 20(...) au 31 décembre 20(...). L'AFC octroya un délai à E._____ pour consentir à la transmission de ces informations, respectivement pour prendre position.

D.b Par différents courriels et courriers, E._____, elle-même ou par l'intermédiaire de mandataires monégasques, communiqua à l'AFC diverses informations et documents relatifs à sa situation fiscale et à sa domiciliation et sollicita l'accès à l'intégralité des pièces du dossier.

D.c En réponse aux requêtes de E._____ des 29 décembre 2017 et 4 janvier 2018, l'AFC lui transmit, le 22 janvier 2018, l'intégralité des pièces du dossier la concernant, lui impartissant au surplus un nouveau délai pour prendre position. E._____ n'y donna pas suite.

E.

Par courrier du 20 avril 2018, M^e Christian Lüscher indiqua, procurations à l'appui, représenter également les sociétés B._____ et C._____ – dont A._____ est directeur – et D._____ – dirigée par R._____. Il précisa ne pas représenter L._____ et releva enfin que les sociétés J._____ et N._____ avaient été dissoutes.

F.

F.a Le 22 janvier 2019, l'AFC adressa à S._____, à (...), un courrier à l'attention de la société L._____, par lequel elle signifia que, dans le cadre de la demande d'assistance administrative concernant A._____ et E._____, la DGFIP avait sollicité la transmission d'informations au sujet de la société L._____, informations que la banque H._____ lui avait fait parvenir. Elle précisa que la requête de l'autorité fiscale française était recevable et détailla les informations qu'elle envisageait de communiquer

à la DGFIP, octroyant à L._____ un délai pour consentir à ladite communication, respectivement pour prendre position.

F.b Par lettre du 29 janvier 2019, S._____ indiqua être en liquidation et n'avoir plus d'activité commerciale, invitant par conséquent l'AFC à s'adresser directement à la société L._____, ce qu'elle fit par courrier, daté du 20 février 2019, expédié à l'adresse de T._____, à (...). Ce dernier, au nom de L._____, consentit à la transmission des données la concernant.

G.

Par trois décisions distinctes datées du 3 mai 2019, la première notifiée à A._____ (en qualité de personne concernée) et aux sociétés B._____, C._____ et D._____ (en qualité de personnes habilitées à recourir), la seconde notifiée à E._____ (en qualité de personne concernée), la troisième notifiée à la fondation M._____ (en qualité de personne habilitée à recourir), l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité fiscale française concernant A._____ et E._____ (personnes concernées).

Dans la première décision, objet de la présente procédure, elle indiqua transmettre les informations demandées par la DGFIP et obtenues des détentrices d'informations, soit de la H._____ et de I._____, précisant que dans les documents bancaires transmis (dont les numéros de comptes ont été exhaustivement libellés précédemment ; cf. ci-dessus, let. B.b.a et B.b.b) figurent, outre les deux intéressés, les sociétés B._____, C._____, D._____ et L._____, ainsi que la fondation M._____ (toutes cinq personnes habilitées à recourir).

H.

H.a A l'encontre de la décision qui leur a été notifiée par l'AFC (ci-après : autorité inférieure), A._____ (ci-après : recourant 1) ainsi que les sociétés B._____ (ci-après : recourante 2), C._____ (ci-après : recourante 3), D._____ (ci-après : recourante 4), tous représentés par M^e Christian Lüscher, interjetèrent recours par mémoire daté du 3 juin 2019, concluant, préalablement, à ce qu'il soit constaté que la notification de la décision querellée par courrier A Plus n'est pas valable et que la cause soit renvoyée à l'autorité inférieure pour qu'elle donne un accès complet au dossier, recueille les observations du recourant 1 et rende une nouvelle décision, principalement, à l'admission du recours et à l'annula-

tion de la décision entreprise, subsidiairement, à la transmission aux autorités françaises des réponses aux seules questions « 1a » (avec annexes 1, 2 et 3) et « 2a » (avec annexes 22, 23, 24 et 25).

En annexe à leur mémoire, les recourants versèrent cent-trente-neuf pièces en cause.

H.b E. _____ ne contesta pas la décision qui lui a été notifiée. Quant à la fondation M. _____, elle interjeta recours par mémoire daté du 3 juin 2019 ; ce dossier fait l'objet d'une procédure auprès du Tribunal administratif fédéral, sous référence A-2767/2019, dans laquelle un arrêt est également rendu ce jour ; les deux procédures furent traitées de manière coordonnée, à défaut d'être jointes.

I.

I.a Invitée à se déterminer sur le recours, l'autorité inférieure conclut, dans une réponse datée du 16 août 2019, à son rejet.

I.b Le 15 octobre 2019, les recourants répliquèrent, déclarant persister dans leurs conclusions et produisant une pièce justificative complémentaire.

I.c Dans leurs écritures subséquentes – duplique du 18 novembre 2019 et observations complémentaires du 30 janvier 2020 – l'autorité inférieure et les recourants précisèrent leurs arguments.

En tant que besoin, les autres faits pertinents seront examinés dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

1.1 Le Tribunal examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (cf. ATAF 2007/6 consid. 1).

1.2 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, le 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), prononcées par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF ; cf. également 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, LAAF ; RS 651.1]). Il est ainsi compétent pour connaître de la présente affaire.

1.3 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

1.4 Pour que le recours soit recevable, encore faut-il que les recourants aient bien la qualité pour recourir, ce que le Tribunal doit examiner d'office.

1.4.1 Aux termes de l'art. 19 al. 2 LAAF ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA.

1.4.2 L'art. 19 al. 2 LAAF confère d'abord la qualité pour recourir à la « *personne concernée* ». Cette notion est définie à l'art. 3 let. a LAAF : est une *personne concernée* celle au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements. Il s'agit en l'espèce du recourant 1, si bien que ce dernier a manifestement qualité pour recourir à l'encontre de la décision entreprise.

1.4.3

1.4.3.1 L'art. 19 al. 2 LAAF confère ensuite la qualité pour recourir aux personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b), et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). L'intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 al. 1 let. c PA correspond à celui qui est visé à l'art. 89 al. 1 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF ; RS 173.110) et doit être interprété de la même manière. Il doit s'agir d'un intérêt direct et concret. La partie recourante doit se trouver dans un rapport suffisamment étroit, spécial et digne d'être pris en considération avec la décision entreprise. Elle doit être touchée dans une mesure et avec une

intensité plus grande que l'ensemble des administrés (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et les références citées ; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral en les causes jointes A-2013/2019 et A-2015/2019 du 15 décembre 2020 consid. 1.4.1.2).

1.4.3.2 En l'espèce, les recourantes 2, 3 et 4, qui ont toutes trois été destinataires de la décision contestée, se sont vu reconnaître un statut particulier, celui de personnes dont l'AFC pouvait supposer, sur la base du dossier, qu'elles étaient habilitées à recourir en vertu de l'art. 19 al. 2 LAAF (cf. art. 14 al. 2 LAAF). A juste titre dès lors que l'autorité inférieure entend transmettre à l'autorité fiscale française des informations les concernant tout particulièrement, notamment s'agissant de leur situation financière respective. Elles se trouvent ainsi dans une relation particulière, étroite et digne d'être prise en considération avec l'objet du litige (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1490/2020 du 18 novembre 2020 consid. 1.4, A-2463/2018 et A-2465/2018 [causes jointes] du 27 novembre 2019 consid. 1.3) et ont conséquemment qualité pour recourir.

1.5 Présenté dans le délai (art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, le recours interjeté par A._____, B._____, C._____ et D._____, qui disposent de surcroît tous les quatre de la qualité pour recourir (cf. ci-dessus, consid. 1.4.2 et 1.4.3.2), est recevable, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur ses mérites.

1.6 A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif *ex lege* (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

2.

2.1 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR / ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss). 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 (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4, 2007/27

consid. 3.3 ; cf. également ALFRED KÖLZ / ISABELLE HÄNER / MARTIN BERTSCH, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^{ème} éd., 2013, ch. 1135).

2.2 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; cf. ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^{ème} éd., 2016, ch. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER / MICHAEL BEUSCH / LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^{ème} éd., 2013, ch. 2.149).

3.

3.1 Dans un premier grief formel, les recourants contestent la validité de la notification de la décision finale du 3 mai 2019 par courrier A Plus (cf. mémoire de recours, p. 27 et 28). En substance, ils estiment que ce mode de notification, faute de pouvoir garantir de manière certaine l'entrée de la décision dans la sphère de son destinataire, ne remplit pas les exigences de l'art. 17 al. 1 LAAF. Se basant sur la jurisprudence topique, l'autorité inférieure conclut au rejet de ce grief (cf. mémoire en réponse, p. 2).

3.2

3.2.1 Aux termes de l'art. 17 LAAF, l'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre (al. 1). Elle notifie la décision finale à une personne habilitée à recourir domiciliée à l'étranger le cas échéant par l'intermédiaire du représentant autorisé à recevoir des notifications (al. 3).

3.2.2 Selon un principe général en matière de notification, il suffit que les communications des autorités soient placées dans la sphère de puissance (*Machtbereich*) de leur destinataire et qu'il soit à même d'en prendre connaissance pour admettre qu'elles ont été valablement notifiées (cf. ATF 145 IV 252 consid. 1.3.2, 144 IV 57 consid. 2.3.2, 142 III 599 consid. 2.4.1 et 122 I 139 consid. 1).

En la matière, il a été jugé qu'il n'y avait pas de motif à considérer la notification d'une décision finale par courrier A Plus comme étant inadmissible. En effet, à la différence d'un envoi postal par pli simple, celui par courrier A Plus est muni d'un numéro, ce qui permet de suivre son cheminement

électroniquement *via* le service dit « *Suivi des envoi* » (ou « *Track and Trace* ») de La Poste Suisse, dont on peut déduire, au sens d'un indice, quand l'envoi a été acheminé dans la boîte aux lettres ou la case postale du destinataire (cf. ATF 142 III précité consid. 2.2 ; cf. également, parmi d'autres, arrêts du Tribunal fédéral 2C_463/2019 du 8 juin 2020 consid. 3.2.2 et 3.2.3, 2C_1059/2018 du 18 janvier 2019 consid. 2.2.2, 2C_16/2019 du 10 janvier 2019 consid. 3.2.2). Il s'ensuit qu'il existe une présomption naturelle (*natürliche Vermutung*) que le courrier A Plus a été correctement déposé dans la boîte aux lettres ou dans la boîte postale du destinataire, à l'instar de ce qui s'applique *mutatis mutandis* à l'avis de retrait (« *invitation à retirer un envoi* » ; cf. arrêts du Tribunal fédéral précités ; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_684/2019 du 11 novembre 2020 consid. 2.2.1). La possibilité d'une distribution postale irrégulière, laquelle ne peut jamais être exclue (cf. ATF 142 III 599 consid. 2.4.1), ne suffit pas en soi à renverser la présomption susmentionnée. Pour ce faire, il doit davantage y avoir des indices concrets d'une erreur (cf., entre autres, arrêts du Tribunal fédéral 2C_901/2017 du 9 août 2019 consid. 2.2.2 et les références citées, 2C_1059/2018 précité consid. 2.2.3).

3.2.3 En l'espèce, force est à l'analyse du dossier de constater que les recourants se bornent à une contestation abstraite de la notification par courrier A Plus de la décision entreprise, sans mettre en lumière une quelconque difficulté qui aurait concrètement affecté son acheminement et ce, quand bien même la jurisprudence du Tribunal fédéral, rappelée précédemment, valide expressément la notification au moyen du courrier A Plus. Dite jurisprudence considère en effet la notification par les autorités administratives d'actes par courrier A Plus comme étant admissible et aucun argument n'amène le Tribunal à douter de son bien-fondé. Au surplus, il y a lieu de souligner que les recourants ont bien reçu, le 6 mai 2019, la décision du 3 mai 2019 qu'ils contestent, ainsi qu'ils le relèvent d'ailleurs dans leur mémoire de recours (cf. p. 25 [« *La décision du 3 mai 2019* »] et 28 [« *Délai pour recourir* »]), sans qu'aucun élément du dossier ne laisse concrètement penser à un renversement de la présomption de notification régulière de la décision entreprise.

3.3 Partant, le grief relatif à la notification de la décision rendue par l'autorité inférieure le 3 mai 2019 par courrier A Plus doit être rejeté.

4.

4.1 Dans un second grief formel, les recourants reprochent à l'autorité inférieure un accès insuffisant au dossier, invoquant en substance le fait que,

dans la décision querellée, ladite autorité fait référence à des documents au sujet desquels A. _____ n'a pas eu l'occasion de s'exprimer (cf. mémoire de recours, p. 30). L'autorité inférieure conteste toute violation du droit d'être entendu, affirmant avoir remis aux recourants l'intégralité des pièces du dossier faisant l'objet de la procédure, reconnaissant uniquement une erreur de plume en rapport avec la référence à une pièce figurant dans la décision entreprise (cf. mémoire en réponse, p. 3).

Dans leurs écritures subséquentes – mémoire de réplique du 15 octobre 2019 et observations complémentaires du 30 janvier 2020 – les recourants ont estimé que « *les changements constants de numérotation de pièces par l'AFC et les erreurs que cela implique – (...) – représentent une violation du droit d'être entendu des recourants* », empêchant une analyse correcte du dossier, y compris de la part des collaborateurs de l'autorité inférieure.

Ils requièrent par conséquent que la décision soit annulée et qu'une nouvelle décision soit rendue après avoir obtenu un accès complet et correct au dossier et après avoir pu s'exprimer à nouveau sur cette base.

4.2

4.2.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst. ; RS 101]), en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.3, 142 III 48 consid. 4.1.1, 141 V 557 consid. 3, 135 I 279 consid. 2.3).

4.2.2 L'art. 14 LAAF concrétise dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 Cst. (cf. ATF 145 II 119 consid. 4.1, arrêt du Tribunal fédéral 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 3.1). Ainsi, l'AFC doit informer, selon les modalités décrites par cette disposition, les personnes concernées et les autres personnes habilitées à recourir quant au principe de l'échange et à l'étendue des informations qu'elle entend communiquer (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; A. DONATSCH / S. HEIMGARTNER / F. MEYER / M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht,

2^{ème} éd., 2015, p. 262). Lorsqu'une personne habilitée à recourir est domiciliée à l'étranger, l'AFC invite le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications (cf. art. 14 al. 3 LAAF).

Selon l'art. 15 LAAF, les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. De manière générale, la personne doit être informée de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-769/2015 du 23 avril 2019 consid. 1.5.1.2, A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1 et A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.2 ; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n° 159 ad art. 14 LAAF).

4.2.3 S'agissant plus spécialement de l'accès au dossier, l'art. 26 PA garantit expressément le droit de consulter les pièces du dossier dont, en particulier, les observations responsives des autorités (let. a), ainsi que tous les actes servant de moyens de preuve (let. b), au siège de l'autorité appelée à statuer. Il suffit à cet égard que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (cf. ATF 128 V 272 consid. 5b/bb et 112 la 202 consid. 2a). Ni la PA, ni la Constitution ne confèrent en revanche le droit de prendre connaissance de documents purement internes qui sont destinés à la formation de l'opinion et n'ont pas le caractère de preuves (cf. ATF 129 V 472 consid. 4.2.2, 125 II 473 consid. 4a et 115 V 297 consid. 2g/aa). Par ailleurs, le droit de consulter le dossier n'est pas absolu et peut être limité pour la sauvegarde d'un intérêt public ou privé important qui requiert le maintien du secret (cf. art. 27 al. 1 et 2 PA ; voir également ATF 122 I 153 consid. 6a). Cela étant, une pièce dont la consultation a été refusée ne peut être utilisée au désavantage de la partie concernée que si l'autorité lui en a communiqué, oralement ou par écrit, le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (art. 28 PA).

4.2.4 De nature formelle, le droit d'être entendu est une garantie de procédure primordiale, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 135 I 187 consid. 2.2, 126 I 19 consid. 2d/bb). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 135 I 279

consid. 2.6.1, 133 I 201 consid. 2.2, 118 Ib 111 consid. 4b). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 137 I 195 consid. 2.3.2, 136 V 117 consid. 4.2.2.2, 133 I 201 consid. 2.2).

4.3

4.3.1 En l'espèce, après analyse des pièces du dossier et vérifications, le Tribunal relève que les pièces – au nombre de quarante – que l'autorité inférieure a décidé de communiquer à l'autorité fiscale française et qui sont expressément répertoriées dans le dispositif de la décision entreprise ont bien été portées à la connaissance des recourants avant que l'autorité inférieure ne statue. Cette transmission a eu lieu en deux temps, en annexe à deux ordonnances distinctes rendues par l'autorité inférieure, la première en date du 11 octobre 2017 (trente-sept pièces), et la seconde, le 31 juillet 2018 (trois pièces complémentaires concernant L._____, D._____ et M._____). Simultanément, l'autorité inférieure a transmis aux intéressés des pièces « *garantissant l'accès au dossier* », vingt-et-un documents le 11 octobre 2017 et seize le 31 juillet 2018. Certes, ainsi que le mentionnent à juste titre les recourants devant le Tribunal de céans, la numérotation de ces différents – et nombreux – documents a subi des modifications en cours de procédure, contribuant à complexifier la consultation du dossier. Ce changement s'explique néanmoins par les démarches d'instruction complémentaires effectuées par l'autorité inférieure après l'envoi de l'ordonnance du 11 octobre 2017 et de ses annexes. De plus, le respect du droit d'être entendu implique pour l'administré intéressé de pouvoir consulter l'intégralité des pièces du dossier le concernant – sous réserve de celles entrant dans le champ d'application de l'art. 27 PA – mais ne s'étend pas à une méthode de numérotation particulière ou à l'absence de modification de celle-ci en cours de procédure (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1261/2014 du 25 juillet 2014 consid. 3.1). Pour ce qui a trait au cas d'espèce, le Tribunal considère que la formulation des ordonnances des 11 octobre 2017 et 31 juillet 2018, d'une part, et du dispositif de la décision que-rellée, d'autre part, était suffisamment claire pour permettre aux recourants de comprendre quelles pièces l'autorité inférieure avait décidé de commu-

niquer à l'autorité requérante en réponse à sa requête d'assistance administrative. Enfin, il convient de souligner qu'à la suite des deux ordonnances précitées, les recourants ont bénéficié d'un délai suffisant – de dix jours – pour consentir à la communication des informations et documents, respectivement pour exposer leur point de vue, si bien que leur droit d'être entendu a été pleinement et entièrement respecté.

4.3.2 Dans le cadre de la duplique, l'autorité inférieure a indiqué n'avoir pas donné accès aux pièces relatives aux échanges qu'elle a eus avec E._____, invoquant des intérêts privés divergents – intérêt de A._____ à consulter les pièces, d'une part, et intérêt de E._____ au secret de ces correspondances compte tenu des dissensions avec son mari, d'autre part – et l'application du principe de proportionnalité. Le Tribunal constate à ce propos que le recourant 1, dans ses observations complémentaires du 30 janvier 2020, a pris acte des explications de l'autorité inférieure en rapport avec la protection de la sphère privée, tant et si bien que la question d'une éventuelle violation du droit d'être entendu en lien avec l'absence de communication des pièces portant sur la correspondance entre l'autorité inférieure et E._____ peut en l'espèce demeurer indécise, précision étant faite que ces échanges n'ont eu aucune incidence sur la décision entreprise.

4.3.3 Au regard de ce qui précède, le droit d'être entendu des recourants a été respecté par l'autorité inférieure ; le grief à ce propos doit par conséquent être écarté.

5.

Les arguments des parties – sur le fond du litige – peuvent être résumés comme suit.

5.1 Les recourants font grief à l'autorité inférieure d'être entrée en matière sur les requêtes de la DGFIP alors que celles-ci étaient formulées de manière trop large, à tout le moins s'agissant des questions « 1b » et « 1c » (Banque F._____ / Banque H._____), « 2b » et « 2c » (Banque G._____), entraînant selon eux une pêche aux renseignements pourtant prohibée par la CDI CH-FR mais permettant aux autorités françaises de connaître l'existence de sociétés que le recourant 1 considère comme tierces. Ils estiment que l'AFC aurait dû instruire – et considérer comme recevables – les seules questions « 1a » (Banque F._____ / Banque H._____) et « 2a » (Banque G._____).

Par ailleurs, les recourants considèrent que les autorités françaises interprètent l'art. 28 CDI CH-FR de manière contraire à son but et sont par conséquent de mauvaise foi. En effet, alors qu'il est incontesté que le recourant 1 est taxé dans le canton de Berne depuis de nombreuses années, les autorités françaises affirment néanmoins qu'il est un résident fiscal français, ce qui a pour conséquence d'encourager sa double imposition, les informations requises dans les demandes de la DGFIP servant conséquemment à le taxer en France. Les recourants peinent dès lors à comprendre la raison pour laquelle l'AFC ne défend pas la position des autorités fiscales suisses, à savoir que le recourant 1 est un contribuable suisse.

Enfin, les recourants reprochent à l'autorité inférieure d'avoir mal apprécié la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par la DGFIP, tout particulièrement s'agissant des comptes et documents ayant trait aux fondations O. _____ et à M. _____. Les recourants soutiennent qu'il n'existe aucun lien matériel entre les renseignements demandés et l'objectif visé par la requête.

5.2 L'autorité inférieure estime au contraire que les faits exposés par la DGFIP dans ses deux requêtes permettent d'établir que les renseignements requis, qui sont en lien direct avec l'état de fait exposé dans les demandes et le but visé par celles-ci, sont vraisemblablement pertinents pour l'application de la législation fiscale interne française, excluant toute pêche aux renseignements, y compris d'agissant des informations au sujet de M. _____. De plus, s'agissant de la résidence fiscale du recourant 1, l'AFC rappelle qu'elle n'est pas l'autorité compétente pour trancher cette question, laquelle doit faire l'objet, conformément à la CDI CH-FR, d'une procédure amiable, qui a d'ailleurs été entamée. Enfin, l'autorité inférieure estime que la demande des autorités françaises remplit toutes les conditions de forme imposées par l'art. 28 CDI CH-FR et que les critères d'assujettissement retenus par les autorités françaises – foyer d'habitation permanent, revenus perçus au titre de sa retraite française et de revenus agricoles, jetons de présence et revenus de capitaux mobiliers – sont clairement exposés et plausibles.

6.

Le cadre juridique déterminant est le suivant.

6.1 L'assistance administrative en matière fiscale avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR ainsi que par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; également pu-

blié au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (RO 2010 5683), lequel s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant les années postérieures à 2009.

6.2 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 ; (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 ; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3411/2018 du 10 mars 2020 consid. 3.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2). Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'éléments à fournir est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

6.3

6.3.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements *vraisemblablement pertinents* pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4 ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié aux ATF 143 II 202, mais *in* : RDAF 2017 II 336, spéc. p. 363]). La condition de la *vraisemblable pertinence des renseignements* se conçoit comme la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre 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 (cf. ATF 144 II précité, *ibid.* ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe si, une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

6.3.2 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 en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un *contrôle de plausibilité*. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du Tribunal fédéral en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude la constatation que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 *in fine*).

6.4

6.4.1 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 conventions de double imposition (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 142 II 161 consid. 2.1.3). 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 (*safort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou contradictions manifestes (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4.1 et la jurisprudence citée).

6.4.2 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3 et 142 II 161 consid. 2.1.3), 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et les références citées).

6.4.3 Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a d'ailleurs posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

6.5 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (*interdiction de la pêche aux renseignements* [« *fishing expedition* »] ; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et la jurisprudence citée).

6.6 Le *principe de spécialité* veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication] ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, 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 de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_537/2019 précité consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_537/2019 précité consid. 3.5, 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

6.7 L'Etat requérant doit respecter le *principe de subsidiarité* selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; voir aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C_493/2019 du 18 août 2020 consid. 5.5 ; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

6.8 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'autorité inférieure dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 et les références citées).

6.9

6.9.1 La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.3.1 et la référence citée).

6.9.2 En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF dispose que la transmission de renseignements relatifs à des personnes n'étant pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1^{er} janvier 2017 (RO

2016 5059), par l'ajout suivant : « *lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission de renseignements* ».

6.9.3 La notion de « *personne concernée* » dans son sens matériel découle de l'expression « *personnes qui ne sont pas concernées par la demande* » figurant à l'art. 4 al. 3 LAAF. L'interprétation de cette norme doit être effectuée à la lumière du critère conventionnel de pertinence vraisemblable, et si des informations concernant une société peuvent être déterminantes pour l'imposition du contribuable visé par la demande d'assistance, elles constituent alors à tout le moins des renseignements vraisemblablement pertinents (cf. ATF 142 II 69 consid. 3.1 ; cf. également ATF 141 II 436 consid. 3.3, 4.5 et 4.6).

Dans le prolongement de ce qui précède, il a également été jugé que l'art. 4 al. 3 LAAF ne faisait pas obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.4, 142 II 161 consid. 4.6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1 et 3.5 ainsi que 2C_963/2014 précité consid. 6.2 non publié dans l'ATF 141 II 436 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1560/2018 du 8 août 2019 consid. 7.4 ; voir également, l'arrêt A-3764/2017 du 2 octobre 2019 consid. 2.4.2, au sujet de la compatibilité entre le jugement de la Cour de céans [arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5715/2018 du 3 septembre 2019], rendu sur recours du Préposé fédéral à la protection des données et à la transparence, et la jurisprudence du Tribunal fédéral relative au droit d'être entendu de tiers).

6.9.4 Les personnes mentionnées 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 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3 ; cf. également ci-dessus, consid. 6.6).

7.

En l'espèce, la Cour examinera dans un premier temps la forme de la demande (cf. ci-dessous, consid. 7.1), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (cf. ci-dessous, consid. 7.2 et 7.3 ainsi que consid. 8). Enfin, le Tribunal s'attellera à analyser la situation des recourantes 2, 3 et 4 (cf. ci-dessous, consid. 7.4) ainsi que le grief relatif à la communication des pièces bancaires portant sur la fondation M. _____ (cf. ci-dessous, consid. 7.5).

7.1 Sur le plan formel, le Tribunal constate que les deux demandes d'assistance administrative objets de la présente procédure contiennent toutes les informations nécessaires à leur recevabilité. Elles mentionnent en effet le nom des personnes physiques – A. _____ et E. _____ – visées par le contrôle fiscal diligenté par l'autorité requérante, la période fiscale concernée, à savoir les années 20(...) à 20(...) (pour l'impôt sur le revenu) et 20(...) à 20(...) (pour l'impôt de solidarité sur la fortune [ISF]), l'objectif fiscal fondant la demande ainsi que la description précise des renseignements sollicités. Les deux requêtes se distinguent uniquement par l'identité de la personne susceptible de détenir les renseignements en Suisse, la première demande mentionnant la Banque F. _____, la seconde la Banque G. _____.

7.2

7.2.1 Dans leur mémoire de recours (cf. p. 36 à 37 et 40 à 41), les recourants reprochent en substance à l'autorité inférieure d'avoir donné suite à une demande de l'autorité fiscale française alors qu'il est établi que le *domicile fiscal* du recourant 1 se trouve en Suisse, dans le canton de Berne, depuis de nombreuses années, relevant au surplus que le fait d'octroyer l'assistance administrative à la France dans le cas d'espèce reviendrait à encourager sa double imposition alors qu'elle est expressément proscrite par la CDI CH-FR, remettant par conséquent en cause la *bonne foi des autorités françaises*.

7.2.2 A l'examen du dossier, le Tribunal constate que la résidence fiscale du recourant 1 est litigieuse. A. _____ s'estime en effet domicilié en Suisse alors que l'autorité fiscale française considère le domicile fiscal du prénommé en France comme étant un fait « *clairement établi* » (cf. demande d'assistance administrative du 22 juin 2017, p. 2). Il en résulte un risque de double imposition prohibée par la CDI CH-FR.

7.2.3 Cela constaté, il doit être rappelé que la procédure d'assistance administrative n'a pas vocation à trancher de pareils conflits de résidence et l'autorité inférieure n'en a pas plus la compétence. Aussi, l'on ne saurait lui faire grief de ne pas s'être prononcée sur cette question ni d'avoir omis de soutenir ses « *propres autorités fiscales* » (cf. mémoire de recours, p. 41). En effet, les conflits de résidence doivent être résolus par la procédure amiable prévue à cet effet par la CDI CH-FR, en son art. 27. Le recourant 1 a d'ailleurs sollicité la mise en œuvre de cette procédure, le 18 juillet 2016, auprès du Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI), avant d'en demander la suspension, le 12 octobre 2018 (cf. annexes nos 133 et 134 au mémoire de recours). Au surplus, le Tribunal rappelle qu'en présence d'un conflit de résidence dans le cadre de l'examen d'une requête d'assistance administrative, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile, à savoir l'art. 4 CDI CH-FR.

7.2.4 En l'occurrence, la Cour de céans considère que l'autorité requérante a fait valoir des critères d'assujettissement prévus par l'art. 4 CDI CH-FR, à savoir principalement celui du foyer d'habitation permanent. En effet, dans ses demandes, la DGFIP a notamment mentionné que le recourant 1 disposait de deux appartements ayant été utilisés tout au long des années 2013, 2014 et 2015, qu'il percevait « *des pensions, des revenus agricoles, des jetons de présence et des revenus de capitaux mobiliers qui traduisent l'existence d'une activité en France* » et qu'il était « *propriétaire de plusieurs biens immobiliers en France et [qu'il] détient des participations dans des sociétés civiles immobilières* ».

Les critères de rattachement invoqués par l'autorité requérante sont apparemment plausibles et la question de savoir s'ils entrent en concurrence avec un critère d'assujettissement en Suisse, pays dans lequel le recourant 1 affirme avoir été domicilié durant la période sous investigation, n'a pas à être examinée par le Tribunal dans le cadre de la présente procédure.

7.2.5 Enfin, l'on ne saurait dans ces circonstances partager l'affirmation des recourants selon laquelle les autorités françaises seraient de mauvaise foi. A cet égard, il sied de souligner, d'une part, que la bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales (cf. ci-dessus, consid. 6.4.2) et que, d'autre part, les recourants n'invoquent aucun élément établi et concret susceptible de renverser cette présomption.

7.2.6 Partant, les griefs relatifs à la reconnaissance du domicile fiscal en Suisse et à la prétendue violation par l'autorité requérante du principe de la bonne foi sont écartés.

7.3

7.3.1 Les recourants estiment en outre que la requête de la DGFIP viole le principe de la vraisemblable pertinence et de l'interdiction de la pêche aux renseignements (cf. mémoire de recours, p. 31 à 34 et 37 à 40).

7.3.2 Sous l'angle de la prétendue pêche aux renseignements dont les recourants font grief à l'autorité fiscale française, il sied de constater que cette dernière avait connaissance, au jour du dépôt de sa demande, de l'existence possible de trois comptes ouverts par le recourant 1 auprès de la Banque G._____ et d'un compte auprès de la Banque F._____ (cf. ci-dessus, let. A.c) ainsi que de l'information selon laquelle les comptes français du prénommé étaient alimentés par des virements provenant desdits comptes. Sur la base de ces éléments, la DGFIP était légitimée à solliciter des renseignements complémentaires sur ces comptes et sur l'existence d'éventuels autres comptes, ouverts dans les deux établissements bancaires précités. L'on ne saurait ainsi y voir une quelconque pêche aux renseignements. Il était en effet plausible que tous les renseignements provenant d'autres comptes, détenus directement ou indirectement par A._____, soient pertinents pour connaître, dans leur intégralité, ses revenus et sa fortune imposables. Dès lors qu'il était établi que le recourant 1 entretenait des relations contractuelles avec les banques G._____ et F._____, l'on ne saurait parler de pêche aux renseignements ; au regard de cet état de fait, la formulation large des questions – surtout des questions (b) et (c) de chacune des deux demandes – ne vise qu'à établir l'intégralité du patrimoine détenu dans lesdites banques, en recueillant toutes informations susceptibles d'être pertinentes pour l'imposition de l'intéressé. Le Tribunal tient finalement à souligner que parmi les quatre comptes mentionnés par la DGFIP dans ses requêtes d'assistance administrative, trois d'entre eux – (...) et (...) à la Banque G._____ et (...) à la Banque F._____ – se sont effectivement révélés être, à l'analyse des documents fournis par les deux banques, des comptes dont le recourant 1 est bel et bien titulaire.

7.3.3 Par ailleurs, compte tenu des points d'assujettissement fiscaux sur le territoire français évoqués par la DGFIP dans sa requête du (...) juin 2017 et qui ont été précédemment énumérés dans le cadre de l'analyse du grief relatif au domicile fiscal (cf. ci-dessus, consid. 7.2.4) et des informations

dont elle disposait quant à l'existence de comptes bancaires ouverts en Suisse (cf. ci-dessus, consid. 7.3.2), les demandes des autorités françaises tendant à la transmission des formulaires A, états de fortune et relevés des comptes ouverts auprès de la Banque G._____ et de la Banque F._____ dont elles avaient connaissance ainsi que des autres comptes bancaires dont A._____ serait directement ou indirectement titulaire ou ayant-droit économique portent conséquemment sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour élucider les affaires des contribuables concernés et déterminer leur situation fiscale.

7.4

7.4.1 Il convient encore d'examiner si les informations concernant spécifiquement les recourantes 2, 3 et 4 sont vraisemblablement pertinentes au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF. Cela pose la question de la façon dont doivent être traités les tiers non concernés dans une procédure d'assistance administrative (pour les aspects théoriques, cf. ci-dessus, consid. 6.9).

7.4.2 En l'espèce, le Tribunal considère que les informations et documents portant sur les recourantes 2, 3 et 4 dont la communication à l'autorité fiscale française dans le cadre de la réponse à sa requête a été décidée par l'autorité inférieure sont vraisemblablement pertinents pour déterminer l'impôt sur le revenu ainsi que l'impôt de solidarité sur la fortune éventuellement dus par le recourant 1 durant la période sous investigation. Il convient de rappeler que l'autorité requise, en l'espèce l'AFC, se borne à un contrôle de plausibilité, si bien qu'elle ne refuse la transmission que si les renseignements sollicités apparaissent sans lien aucun avec l'enquête menée par l'Etat requérant, présumé de bonne foi. Tel n'est pas le cas en l'occurrence. En effet, force est à l'analyse du dossier de constater que chacune des trois sociétés recourantes entretient des liens étroits avec le recourant 1. Ce dernier est directeur de la recourante 2 et de la recourante 3. Par ailleurs, la consultation des formulaires A relatifs aux comptes détenus par les recourantes 2, 3 et 4 permet d'attester que le recourant 1 en est l'ayant-droit économique (cf. pour la recourante 2, clé [...] transmise par l'AFC dans le cadre de la procédure de recours, pce 11, p. 367 ; pour la recourante 3, *idem*, pce 11, p. 405 ; pour la recourante 4, *idem*, pce 10, p. 2785). Dans ces conditions, l'intérêt public à un échange de renseignements le plus large possible l'emporte sur l'intérêt privé des recourantes 2, 3 et 4 à voir leur identité soustraite à la connaissance des autorités fiscales françaises. Cela est d'autant plus le cas du fait du principe de spécialité, en vertu duquel la communication de renseignements portant sur l'identité de personnes non concernées par la demande d'assistance administrative

qui sont en relations contractuelles ou d'affaires avec – en l'occurrence – le recourant 1, ne pourra être utilisée par la DGFIP que dans la procédure à l'encontre de ce dernier – et de son épouse – uniquement, en leur qualité de personnes concernées par la demande d'assistance administrative ; lesdits renseignements ne pourront en aucune façon être utilisés à l'encontre des personnes non concernées, à savoir des recourantes 2, 3 et 4, notamment pour entreprendre de quelconques poursuites à leur endroit. L'application stricte de ce principe de spécialité offre ainsi une protection aux tiers non concernés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_777/2020 du 30 septembre 2020 consid. 4.2 et la jurisprudence citée) et limite par conséquent leur intérêt privé à voir leur identité soustraite à la connaissance des autorités fiscales françaises.

7.4.3 Il s'ensuit que c'est à bon droit que l'autorité inférieure a décidé de la transmission d'informations relatives aux recourantes 2, 3 et 4.

7.5

7.5.1

7.5.1.1 Dans leur mémoire de recours (cf. p. 41 et 42), les recourants ont contesté la pertinence vraisemblable des renseignements et documents, portant sur la fondation M._____, dont le siège se trouve à U._____ (Liechtenstein), que l'autorité inférieure a décidé de communiquer à la DGFIP. En substance, ils relèvent que A._____ n'est aucunement titulaire et/ou ayant droit économique du compte ouvert au nom de cette fondation auprès de la Banque F._____ devenue la Banque H._____. Il en est le constituant – le *settlor* – et la bénéficiaire exclusive est sa fille, V._____.

7.5.1.2 L'autorité inférieure estime quant à elle que bien que le recourant 1 ne soit pas inscrit comme titulaire ou ayant droit économique du compte ouvert au nom de M._____, le fait qu'il ait bénéficié de plusieurs virements de la part de cette fondation au cours de la période sur laquelle portent les demandes de la DGFIP doit amener à considérer ces renseignements comme étant vraisemblablement pertinents pour déterminer sa situation fiscale.

7.5.2 Il est vrai que la pertinence vraisemblable des renseignements concernant M._____ dans le cadre d'une procédure portant principalement sur A._____, personne concernée, n'apparaît pas d'emblée évidente. En effet, à l'analyse du dossier et des pièces fournies par la Banque

H. _____ – notamment le formulaire T (cf. clé [...] transmise par l'AFC dans le cadre de la procédure de recours, pce 10, p. 1783) – et par le mandataire des recourantes – notamment l'acte de désignation des bénéficiaires (cf. annexes n^{os} 136 [document B5] au mémoire de recours) – il ressort que le recourant 1 n'est pas titulaire ou ayant droit économique du compte au nom de M. _____ et n'est pas le bénéficiaire de cette fondation. Le formulaire T atteste de sa qualité de « *Settlor* », soit de constituant de cette fondation de droit liechtensteinois au bénéfice exclusif de son ou de ses enfant(s) né(s) de son deuxième mariage, soit en l'occurrence exclusivement de sa fille, V. _____, au jour de son trentième anniversaire.

Cela étant, l'analyse des relevés de compte met en lumière plusieurs versements de la fondation M. _____ en faveur du recourant 1 sans que leurs causes n'apparaissent clairement. Concrètement, le Tribunal a recensé cinq versements durant la période donnée, de 75'029 euros le 13 décembre 20[...] (cf. clé [...] transmis par l'AFC dans le cadre de la procédure de recours, pce 10, p. 1980 et 2263), de 50'029 euros le 8 janvier 20[...] (cf. *idem*, p. 1985 et 2370), de 50'047 euros le 15 février 20[...] (cf. *idem*, p. 1988 et 2382), de 100'002 euros le 24 juin 20[...] (cf. *idem*, p. 2006 et 2430) et de 100'047 euros le 3 juillet 20[...] (cf. *idem*, p. 2010 et 2442). De même, il y a lieu de considérer – et c'est l'aspect décisif en l'espèce – que les montants ci-dessus répertoriés sont entrés dans le patrimoine de A. _____ et peuvent objectivement avoir une incidence fiscale. Il importe peu au stade de l'analyse de la situation à la lumière de la réglementation portant sur l'assistance administrative en matière fiscale que ces virements entrent ou non dans les buts statutaires de M. _____. De même, la question de savoir si M. _____ doit ou non être considérée comme équivalant à un trust irrévocable et discrétionnaire n'a pas à être examinée dans le cadre de l'assistance administrative, cette qualification juridique étant une question de droit fiscal matériel qui devra le cas échéant être tranchée par l'autorité en charge de la taxation (sur la personnalité juridique de M. _____ et – plus généralement – des fondations de droit liechtensteinois, cf. néanmoins arrêt du Tribunal fédéral 2C_564/2017 du 4 avril 2019 consid. 5.10 et les références citées).

En l'état, dans le cadre d'une procédure tranchant une question d'assistance administrative en matière fiscale, la question de la vraisemblable pertinence des renseignements transmis est seule décisive. Cette condition est ici remplie au regard de l'impact potentiel sur la situation fiscale du recourant 1, si bien que la transmission par l'AFC des renseignements portant sur M. _____ apparaît justifiée.

8.

Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas de motifs – et les recourants n'en soulèvent d'ailleurs aucun – de mettre en doute le respect du principe de subsidiarité (cf. ci-dessus, consid. 6.7). Il n'existe pas non plus d'élément qui permettrait de penser que la demande d'assistance repose sur un comportement contraire à la bonne foi (cf. ci-dessus, consid. 6.4) ou qu'elle ne soit pas vraisemblablement pertinente pour une autre raison que celle évoquée dans le recours et analysée auparavant (cf. ci-dessus, consid. 7.2 et 7.3 à 7.5). Bien au contraire, les renseignements requis par la DGFIP apparaissent de nature à établir la situation fiscale du recourant 1 et la demande à l'origine de la présente procédure ne constitue pas une « *fishing expedition* » pour les raisons évoquées plus haut (cf. ci-dessus, consid. 7.2). Aucun élément ne permet par ailleurs de douter du respect par l'autorité requérante du principe de spécialité. Enfin, l'on ne voit pas en quoi le droit interne suisse ou français s'opposerait à la transmission des informations requises.

9.

Au vu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale ; le recours s'avère mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

La décision rendue par l'AFC le 3 mai 2019 est ainsi confirmée, précision devant au surplus être faite que l'AFC devra informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de A._____ et/ou de E._____, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, et en aucune façon à l'encontre des recourantes 2, 3 et 4 (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 et 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4).

10.

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

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

11.

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 (cf. 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 (cf. 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 (cf. 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.

2.

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées dans une procédure qu'à l'encontre de A._____ et/ou de E._____, seules personnes concernées par la requête de la DGFIP, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

3.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge des recourants. Ils seront prélevés sur l'avance de frais, d'un même montant, déjà versée.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Jean-Luc Bettin

Indication des voies de droit :

Le présent arrêt, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaqué 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 :