



Arrêt du 20 janvier 2022

Composition

Jenny de Coulon Scuntaro (présidente du collège),
Raphaël Gani, Susanne Genner, juges,
Nuno-Michel Schmid, greffier.

Parties

1. A. _____, et
2. B. _____,
les deux représentés par Maître Philippe Mantel,
LEAX Avocats Sàrl, Faubourg de l'Hôpital 18,
2000 Neuchâtel,
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 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 « domicil » 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 « domicil » 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] :

Veillez 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 26 juillet 2016 (FF 2016 6284).

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 décision finale du 12 mai 2020, publiée dans la Feuille Fédérale, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

H.

Suite à un échange de courriels entre les mandataires de A. _____ et B. _____ et l'AFC, cette dernière autorité leur a transmis l'intégralité des pièces du dossier en date du 8 juin 2020.

I.

Par acte du 12 juin 2020, A. _____ et B. _____ (ci-après : les recourants) ont déposé, par l'intermédiaire de leurs avocats, un recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 12 mai 2020. Ils concluent principalement à l'admission du recours, la constatation de la nullité de la décision finale de l'AFC rendue le 12 mai 2020 et au renvoi de la cause à l'autorité intimée pour prise de décision dans le sens des considérants sous suite des frais et dépens.

Subsidiairement, ils concluent à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi de la cause à l'autorité intimée pour nouvelle décision, sous suite des frais et dépens et enfin plus subsidiairement, ils concluent à la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé par le Tribunal administratif fédéral sur le recours de la banque UBS du mois de mars 2020, sous suite des frais et dépens.

Les conclusions précitées sont accompagnées par une dernière conclusion selon laquelle il y a lieu de débouter l'autorité intimée de toute autres ou contraires conclusions.

A l'appui de leur recours, les recourants ont invoqué une notification de la décision du 12 mai 2020 par voie édictale illégale, s'agissant d'une requête collective, ce qui entraînerait la nullité de la décision rendue.

Ensuite, ils invoquent une violation de leur droit d'être entendu, dès lors qu'ils n'ont pas été informés correctement de la procédure ouverte à leur rencontre et partant n'ont pas eu l'occasion d'y prendre part, de consulter notamment le dossier, devant entraîner une annulation de la décision attaquée.

Ils font également grief à l'autorité inférieure d'une violation du principe de spécialité et requièrent donc une suspension de la procédure ouverte à leur rencontre jusqu'à droit connu sur le procès UBS en France pour démarchage bancaire ou financier illicite et blanchiment aggravé de fraude fiscale.

J.

Par courrier du 19 octobre 2020, l'AFC conclut au rejet du recours, réfutant tous les griefs des recourants.

K.

Les recourants ont complété leur recours en développant des griefs relatifs à la violation de la bonne foi et à l'interdiction de la pêche aux renseignements dans deux mémoires d'observations des 9 novembre 2020 et 19 avril 2021.

L.

L'AFC s'est déterminé sur ces compléments de leur recours dans deux prises de position des 14 décembre 2020 et 10 mai 2021.

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), les recourants disposent en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

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

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

1.4

1.4.1 Les recourants peuvent 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, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n° 1146 ss).

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

1.4.3 Cependant, lorsque le Tribunal fédéral admet un recours et renvoie l'affaire à l'autorité précédente en application de l'art. 107 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), l'autorité à laquelle la cause est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2 : jurisprudence toujours valable sous l'empire de la LTF ; ATF 135 III 334 consid. 2 et 2.1 p. 335 s. ; arrêts du TAF A-2325/2017 du 14 novembre 2018 consid. 2.3, A-7160/2015 du 21 décembre 2016 consid. 2.2.2). Dans le cas d'espèce, l'autorité inférieure a rendu en date du 9 février 2018, notamment, une décision finale (cf. consid. E.a ci-dessus) portée par la banque UBS jusque devant le Tribunal fédéral, lequel a jugé la demande collective d'assistance administrative du 11 mai 2016 déposée par la France comme admissible et ce dans un arrêt de principe rendu en séance publique le 26 juillet 2019 (ATF 146 II 150 ; cf. consid. F supra). Compte tenu de l'arrêt rendu par la Haute Cour, le Tribunal administratif fédéral voit sa cognition limitée par les motifs de cet arrêt, au même titre qu'il l'aurait été par un arrêt de renvoi, en ce sens qu'il est lié par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral. En d'autres termes, le Tribunal administratif fédéral doit ainsi se fonder sur les considérants de l'ATF 146 II 150 et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral sur tous les points sur lesquels ce dernier s'est prononcé, de sorte que la seule marge de 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.

Il sied au préalable de déterminer si la décision de l'AFC du 12 mai 2020 est nulle (cf. *supra*, let. I), comme le soutiennent les recourants. Si la décision finale du 12 mai 2020 devait être considérée comme nulle, alors cela devrait être constaté d'office par la Cour de céans. Si, à l'inverse, la décision précitée ne devait, comme le soutient l'autorité inférieure, pas être considérée comme nulle et devait avoir été valablement notifiée par voie édictale, la décision devra être considérée comme valable et le recours devra être considéré comme recevable contre la décision attaquée, vu qu'il a été déposé dans les 30 jours de la publication de cette dernière dans la Feuille fédérale.

2.1 D'après la jurisprudence, la nullité d'une décision n'est admise que si le vice dont elle est entachée est particulièrement grave, est manifeste ou du moins facilement décelable et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit (cf. ATF 139 II 243 consid. 11.2; 138 II 501 consid. 3.1 p. 503 s. et les références; 132 II 342 consid. 2.1, ATF 122 I 97 consid. 3aa; ATAF 2017 I/5 consid. 4.2). Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions la nullité d'une décision; en revanche, de graves vices de procédure ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision sont des motifs de nullité (cf. ATF 139 II 243 consid. 11.2; 138 II 501 consid. 3.1 et les références; 132 II 342 consid. 2.1; ATAF 2017 I/5 consid. 4.2).

2.2 Lorsqu'une décision est entachée de vices de forme, en lien avec sa notification, c'est cette dernière qui est en principe considérée comme irrégulière. Or, une décision irrégulièrement notifiée n'est pas nulle, mais simplement inopposable à ceux qui auraient dû en être les destinataires; une telle décision ne peut donc pas les lier, mais la protection des parties est suffisamment garantie lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité (ATF 132 I 249 consid. 6; arrêts du TF 2C_160/2019 du 5 novembre 2019; 8C_130/2014 du 22 janvier 2015 consid. 2.3.2 publié in SJ 2015 I 293; cf. au surplus, LYSANDRE PAPADOPOULOS, Notification extraterritoriale en matière fiscale: hésitations du Tribunal fédéral, clarifications des Traités, RDAF 2020 II 1). Conformément à un principe général du droit administratif, la notification irrégulière d'une décision ne doit entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 38 PA; cf. ATF 144 II 401 consid. 3.1 et les références citées). Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie

intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice (cf. ATF 144 II 401 consid. 3.1; 122 I 97 consid. 3aa; ATAF 2017 I/5 consid. 4.2). Il convient à cet égard de s'en tenir aux règles de la bonne foi qui imposent une limite à l'invocation du vice de forme; ainsi la partie intéressée doit agir dans un délai raisonnable dès qu'elle a connaissance, de quelque manière que ce soit, de la décision qu'elle entend contester (ATF 122 I 97 consid. 3a/aa ; 111 V 149 consid. 4c ; RAMA 1997 n° U 288 consid. 2b/bb). Cela signifie notamment qu'une décision, fût-elle notifiée de manière irrégulière, peut entrer en force si elle n'est pas déférée au juge dans un délai raisonnable (SJ 2000 I p. 118). Les mêmes principes s'appliquent en cas de défaut de toute notification d'une décision administrative (arrêts du TF 9C_202/2014 du 11 juillet 2014 consid. 4.2 ; 8C_188/2007 du 4 mars 2008 consid. 4.1.2).

2.3 La notification de la décision par la Feuille fédérale est prévue par la loi lorsqu'une personne habilitée à recourir se trouve à l'étranger et qu'elle n'a pas désigné de représentant en Suisse ou qu'une décision ne peut lui être notifiée directement à l'étranger (art. 17 al. 3 LAAF; cf. arrêts du TAF A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2; A-5540/2013 du 6 janvier 2014 consid. 2.1.5). Pour qu'elle soit en mesure de désigner un représentant, chaque personne habilitée à recourir doit d'abord être informée de l'existence d'une demande d'assistance à son sujet, cette étape de la procédure étant régie par l'art. 14 LAAF, la publication étant subsidiaire à la notification directe (cf. ATF 145 II 119 consid. 4 à 7; arrêts du TAF A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 3.4; A-7076/2014 du 1^{er} avril 2015 consid. 2.1; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2).

2.3.1 Les recourants ont indiqué qu'ils n'avaient pas changé d'adresse depuis l'année 2010, que leur adresse était connue de la banque et que, bien qu'ils n'aient pas pu désigner un mandataire en Suisse plus tôt, leur lieu de séjour à l'étranger n'était pas méconnu (mémoire de recours, page 14). Les recourants soutiennent donc que la notification de la décision du 12 mai 2020 aurait pu et dû avoir lieu de manière directe, plutôt que par voie édictale (cf. mémoire de recours, p. 11 et observations des recourants du 9 novembre 2020, p. 16).

2.3.2 Pour informer une personne habilitée à recourir domiciliée à l'étranger de l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative la concernant, l'art. 14 al. 3 LAAF prévoit que l'AFC doit inviter le détenteur des renseignements à faire désigner par cette personne un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Si l'autorité compétente ne procède pas à une notification adéquate au sens de cette disposition, elle commet

une violation du droit d'être entendu (cf. ATF 145 II 119 consid. 4.2). Ce principe impose également à l'autorité de rendre les personnes concernées attentives aux conséquences juridiques attachées au défaut de désignation d'un représentant en Suisse.

2.3.3 En l'absence de communication par le biais du détenteur de renseignements au sens de l'art. 14 al. 3 LAAF – soit parce qu'il n'est pas en mesure de le faire, soit parce qu'il s'y refuse – il appartient à l'autorité de garantir d'une autre manière le droit d'être entendu des personnes concernées, en faisant usage d'un autre mode de notification prévu à l'art. 14 al. 4 et 5 LAAF (cf. ATF 145 II 119 consid. 7). L'art. 14 al. 5 LAAF s'applique lorsqu'une personne habilitée à recourir ne peut être contactée directement. En ce sens, ce mode de notification est subsidiaire à l'information directe prévue à l'al. 4 de l'art. 14 LAAF (cf. ATF 145 II 119 consid. 7.2).

2.3.4 La notification directe selon l'art. 14 al. 4 LAAF implique qu'une notification par voie postale dans le pays concerné soit admissible ou que l'Etat requérant y consente expressément (cf. let. a et b). Cette disposition s'explique par le fait que la notification d'un acte officiel dans un Etat étranger sans son accord porte atteinte à la souveraineté de ce dernier (cf. ATF 142 III 355 consid. 3.3.3). Il faut donc connaître l'Etat de domicile ou du siège de la personne habilitée à recourir, afin de déterminer s'il existe une convention internationale permettant à la Suisse une notification directe ; quant au consentement exprès de l'Etat requérant, il n'a d'intérêt que si la personne est domiciliée ou a son siège sur le territoire (cf. CHARLOTTE SCHODER, StAhiG – Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, n° 168 ss. ad art. 14 LAAF ; DIANA OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte der internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2015, p. 386).

2.3.5 Il ne peut être reproché à l'autorité inférieure de n'avoir pas essayé de contacter directement les recourants au sens de l'art. 14 al. 4 LAAF. D'une part, il n'existait pas, pour la période d'imposition concernée, de convention bilatérale ou multilatérale entre la Suisse et la France autorisant l'autorité inférieure à informer individuellement la personne habilitée à recourir domiciliée en France au sens de la let. a. D'autre part, pour les personnes concernées ou habilitées à recourir dont la relation d'affaires avec UBS avait été inactivée avant le 10 juin 2016 (date de réception de l'ordonnance de production) au nombre desquelles figuraient également des personnes dont le dernier domicile connu était en Suisse, l'UBS ne disposait d'aucune instruction fiable et actuelle en matière de correspondance (cf.

décision de l'AFC du 12 mai 2020, ch. 9.3 et 9.11). Au moment de la communication, il n'était donc pas possible d'obtenir le consentement exprès de la DGFIP pour effectuer une notification directe sur le territoire français au sens de la let. b, ni d'effectuer une notification par le biais de l'autorité requérante en vertu de l'art. 14 al. 5 LAAF.

2.3.6 Il découle de ce qui précède que, ne disposant pas d'adresse fiable en Suisse aucune notification directe n'étant possible, l'AFC n'avait d'autre choix que de procéder à l'information des recourants par voie de publication dans la Feuille fédérale, conformément à l'art. 14 al. 5 LAAF.

2.3.7 De plus, même si la Cour était arrivée à la conclusion que la notification était irrégulière, la diligence des mandataires des recourants a permis à ces derniers de déposer leur recours dans le délai légal de 30 jours suivant la publication de la décision attaquée dans la Feuille fédérale. Les recourants n'ont donc pas été induits en erreur ou été dans un état de confusion, ou encore subi un préjudice du fait de la notification par voie de publication dans la Feuille fédérale. En réalité, les publications dans la Feuille fédérale ont permis aux recourants de s'identifier comme parties potentiellement intéressées. Après confirmation qu'ils étaient visés par la procédure d'entraide administrative conduite par l'AFC, ils ont pu accéder à toutes les pièces de leur dossier et déposer des observations écrites au fond, et ainsi participer à la procédure. Sur ce plan, le Tribunal partage l'opinion de l'autorité inférieure qu'ils n'ont donc subi aucun désavantage juridique relatif au mode de communication des décisions précitées du 26 juillet 2016, respectivement du 12 mai 2020 (cf. observations de l'autorité inférieure du 14 décembre 2020, page 2, paragraphe 2).

2.3.8 En outre, le Tribunal constate que le mémoire de recours et leurs écrits subséquents portent non seulement sur la question de la nullité ou de l'annulabilité de la décision attaquée, mais également sur des questions de fond. En l'occurrence, les faits constatés dans la décision attaquée, et les griefs développés par les recourants dans leur mémoire de recours mais également dans leurs observations subséquentes des 9 novembre 2020 et 9 février 2021, sont suffisants pour que le Tribunal puisse statuer.

2.4 Les recourants basent également leur argumentation sur l'art. 14a LAAF. En vertu de cette disposition, dans la procédure d'assistance administrative en matière fiscale, l'Administration fédérale doit informer, selon les modalités décrites aux art. 14 et 14a LAAF, 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. Toutefois,

l'art. 14a LAAF s'applique aux demandes groupées déposées depuis le 1^{er} février 2013 (cf. art. 24a LAAF sur les dispositions transitoires relatives à la modification du 21 mars 2014) alors que la demande d'assistance de la France a été qualifiée de demande collective (« *Listenersuchen* ») par le Tribunal fédéral (cf. *infra*, consid. 3.1.2, deuxième paragraphe). Il ne s'agit donc pas d'une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF, les personnes concernées pouvant être identifiées individuellement sur la base de la liste contenue dans la demande, à l'aide des numéros de comptes et d'autres numéros bancaires connus, avec le résultat que les dispositions concernant les dispositions individuelles s'appliquent (ATF 146 II 150 consid. 4), contrairement à ce qu'affirment les recourants.

2.5 Compte tenu de ce qui précède, les arguments des recourants tirés de la nullité ou de l'annulabilité de la décision attaquée pour vice de notification doivent être rejetés. La notification de la décision attaquée aux recourants par voie de publication dans la Feuille fédérale doit être retenue comme ayant été valablement faite conformément à l'art. 17 al. 3 LAAF, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur le recours.

3.

3.1 En premier lieu, les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendu en invoquant différents motifs.

3.2

3.2.1 Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3 ; arrêt du TF 4A_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas nécessairement se prononcer sur tous les moyens soulevés par les parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_950/2012 du 8 août 2013 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-5528/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A_315/2016 du 7 février

2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3).

3.2.2 Le droit de faire administrer des preuves constitue également une facette du droit d'être entendu. Il suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits. Ainsi, conformément à l'art. 33 al. 1 PA, l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Cette garantie constitutionnelle permet à l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion. L'autorité peut donc renoncer à l'administration de certaines preuves proposées sans violer le droit d'être entendu des parties (ATF 141 I 60, consid. 3.3, 136 I 229 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-2421/2016 du 3 octobre 2017 consid. 3.1 et A-4089/2015 du 18 novembre 2016 consid. 5.2.2.3).

3.2.3 Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, l'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétisent le droit d'être entendu (arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 3.3).

3.3

3.3.1 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1, 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3, A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 et A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

3.3.2 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 (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s. ; arrêts du TF 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 3.1 et 2C_32/2017 du 22 décembre 2017 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.3, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3).

3.3.3 A l'appui d'un premier grief, les recourants critiquent la formulation de la publication de la décision attaquée dans la Feuille fédérale du 12 mai 2020, en reprochant à l'AFC l'utilisation du terme « notification » en lieu et place d'« information », ce qui aurait créé une confusion parmi les destinataires de ladite décision et ainsi entraîné une violation de leur droit d'être entendu (mémoire de recours du 11 juin 2020, page 12 et sv.).

Pour les recourants, la phraséologie utilisée dans la décision finale publiée dans la Feuille fédérale du 12 mai 2020 ne permettait pas d'établir précisément le cercle des personnes concernées, car de nombreuses personnes n'auraient pas compris que la notification à laquelle il était fait référence dans la décision du 12 mai 2020 correspondait à la première publication dans la Feuille fédérale de 2016. Bien que l'AFC explique que les personnes concernées ont été informées par publication dans la Feuille fédérale, selon les recourants, la formulation ne serait pas claire et ne ferait pas référence à une notification à proprement parler. Partant, ils argumentent que la publication induirait en erreur les personnes concernées.

Il convient de relever que le terme de « *notification* », utilisé dans la publication du 12 mai 2020, n'est pas réservé aux décisions finales, mais est également usité en ce qui concerne l'information des personnes concernées ou habilitées à recourir dans le contexte d'une procédure d'assistance administrative, ce que le législateur a prévu dans la LAAF (cf. art. 14 al. 4 LAAF) et ce que le TF a confirmé dans sa jurisprudence (cf. arrêt du TF du 13 mai 2019 2C_653/2017 consid. 4). Sur le plan de cette disposition, le Message du Conseil fédéral du 6 juillet 2011 concernant l'adoption de la loi sur l'assistance administrative fiscale (Message relatif à la LAAF ; FF 2011 5771) précise, en lien avec l'article 14 al. 4 LAAF que « *la notification de l'information est un acte officiel qui ne doit pas être exécuté sur le territoire national d'un Etat contractant sans l'approbation de l'autorité requérante* » (Message relatif à la LAAF, FF 2011 5794). La dichotomie que tentent de créer les recourants entre les termes « *notification* » et « *information* » est donc artificielle dès lors que tant la décision finale du 12 mai 2020 que l'information de l'existence de la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 ont fait l'objet de « *notifications* ». Par conséquent, l'argument

invoqué par les recourants sur ce point est rejeté. Il convient également de noter que (comme indiqué auparavant, cf. notamment *supra*, consid. 2.3.8) les recourants ont été en mesure de contester valablement la décision finale et donc ce grief tombe à faux les concernant.

3.3.4 Dans leurs observations du 9 novembre 2020 (cf. pages 17 et 18), les recourants se sont plaints, en outre, de ne pas avoir disposé du temps nécessaire à la préparation de leur défense ; de ne pas avoir pu consulter l'intégralité du dossier de la cause et de ne pas avoir obtenu une traduction de documents rédigés en langue allemande et anglaise.

3.3.5 Quant au temps nécessaire à la préparation de leur défense, le Tribunal retient que les recourants ont pu déposer leur mémoire de recours dans les délais prescrits par la loi, en date du 11 juin 2020, et ont pu ensuite déposer des observations additionnelles sans aucune restriction quant à leur contenu, en date des 9 novembre 2020 et 19 avril 2021. Ils ont ainsi bénéficié, dans le cours de la présente procédure de recours, d'un délai de plus de 8 mois pour préparer et présenter leurs arguments. Lors des échanges entre le Tribunal et les mandataires des recourants, ces derniers n'ont jamais présenté de requête en prolongation de délai, ni *a fortiori* aucune ne leur a été refusée. Partant, le Tribunal retient que ce grief ne saurait être retenu et doit être rejeté.

3.3.6 Par rapport à la possibilité de consulter l'intégralité du dossier, les recourants ont listé, dans leurs observations du 9 novembre 2020 (cf. p. 17), une série de six documents dont ils n'auraient pas reçu copie, bien que l'AFC a indiqué leur avoir transmis l'intégralité des pièces du dossier en date du 8 juin 2020.

Il convient de préciser à cet effet, que certains documents réclamés sont publiquement et facilement disponibles, comme les arrêts du Tribunal fédéral ou du Tribunal administratif fédéral (documents 4, 5 et 6). Quant aux autres documents, même en admettant qu'ils n'aient pas été communiqués aux recourants, force est de constater que les pièces relatives à des procédures tierces ne font pas partie des actes de procédure proprement dits, d'autant plus que les recourants sont tout au plus indirectement concernés par ces pièces ; par conséquent, ils ne peuvent se voir accorder l'accès à ces pièces. Dans la mesure où l'AFC a eu recours à des éléments de ces pièces pour l'établissement des faits, le contenu essentiel de celles-ci a été communiqué aux recourants dans la décision finale de l'AFC du 12 mai 2020. Ainsi, au chiffre 8.2 de la décision attaquée, l'AFC donne un résumé du contenu du courrier des 23 août 2016 et au chiffre 9.3 un condensé des

lettres du 21 juin 2016, envoyées par UBS à l'AFC. Les recourants sont donc en possession de toutes les informations pertinentes de la cause.

3.3.7 Enfin, quant au grief d'une violation du droit à des traductions, les recourants se sont plaints que parmi les 51 pièces transmises par l'AFC, 19 étaient en anglais et 10 en allemand, et qu'aucune n'avait fait l'objet d'une traduction par l'autorité inférieure ; que partant les recourants n'avaient pas été à même d'évaluer la portée de ces documents.

3.3.8 L'art. 33a PA règle la question de la langue de la procédure, devant l'autorité inférieure notamment. Il prévoit que la procédure est conduite dans l'une des quatre langues officielles (allemand, français, italien et romanche), en règle générale la langue dans laquelle les parties ont déposé ou déposeraient leurs conclusions, ce qui signifie que la décision est également prise dans l'une des langues officielles. Cela étant, ni le principe de l'égalité des langues, ni le principe de la langue officielle n'interdisent aux collaborateurs d'une autorité fédérale de rédiger des communications internes dans une des langues nationales qui n'est pas la langue officielle utilisée concrètement dans les relations avec l'administré. Aussi les dossiers en matière d'assistance administrative comportent-ils presque systématiquement des pièces rédigées dans plusieurs langues officielles, voire d'ailleurs dans d'autres langues s'agissant en particulier des dossiers traités par l'autorité inférieure (dans ce contexte, voir arrêt du TF 8C_90/2014 du 19 décembre 2014 consid. 2).

Pour cette raison, le grief des recourants par rapport à la traduction des dix documents rédigés en allemand doit être rejeté. En effet, la jurisprudence ne reconnaît pas un droit à se faire traduire les pièces du dossier rédigées dans une des langues nationales que les recourants ou leurs mandataires ne maîtrisent pas ou de manière seulement imparfaite (arrêt du TAF C-697/2010 du 10 janvier 2011 consid. 3). De plus, les arguments que les recourants ont soulevé dans le cadre de leurs diverses prises de position démontrent qu'ils maîtrisent, voire leurs mandataires, en fait, parfaitement la langue allemande, puisqu'ils ont pensé avoir identifié des documents manquants dont il était fait référence dans des documents rédigés en allemand.

Concernant les pièces rédigées en langue anglaise, l'art. 33a al. 4 PA prévoit qu'en cas de nécessité, l'autorité peut ordonner une traduction. Cet alinéa est formulé de manière ouverte et confère au Tribunal de céans un large pouvoir d'appréciation (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd.,

Bâle 2013, p. 126 n. 2.223). Le Tribunal fédéral a d'ailleurs renoncé à demander la traduction d'une écriture considérée comme un recours et rédigée en anglais (arrêt du TF 2C_326/2007 du 17 juillet 2007 consid. 2), étant précisé que l'anglais est une langue généralement répandue en Suisse (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., p. 126 n. 2.224).

Dans notre affaire, l'AFC n'a pas jugé utile d'établir une traduction. Or, cette position se justifie d'autant plus que dans le cas d'espèce, l'essentiel du dossier est constitué de pièces rédigées en français, et que de surcroît, les recourants sont assistés, notamment, d'un mandataire professionnel, qui plus est avocat, dont on peut attendre qu'il maîtrise de manière suffisante la langue anglaise. En effet, il convient de noter qu'un avocat des recourants, Me Philippe Mantel, signale sur le site web de son étude qu'il a accompli en 2018 un *Master of advanced Studies* (MAS) en fiscalité internationale auprès de l'Université de Lausanne (cf. [Philippe Mantel - LEAX](#)) dont tous les cours relatifs à ce diplôme sont dispensés en anglais selon le site web (cf. [Fiscalité internationale — HEC Lausanne \(unil.ch\)](#) : « *All courses are taught in English.*»). Il est dès lors peu plausible de soutenir, comme l'a fait le mandataire précité des recourants, que ses clients n'auraient pas été en mesure, pour des raisons linguistiques, d'appréhender la portée des documents au dossier parce qu'ils n'auraient pas été traduits en français. Certes, il s'agit ici de compétences linguistiques du mandataire des recourants et pas de compétences propres de ces derniers. Toutefois, compte tenu de l'importance relative des pièces rédigées en anglais pour le sort de la présente cause, l'autorité inférieure pouvait largement admettre que globalement les recourants disposait, grâce aussi aux compétences de leurs mandataires, des éléments nécessaires à leur complète détermination et que l'absence de traduction des pièces rédigées en anglais ne les a pas empêchés de faire valoir leurs droits sans entrave.

En conclusion, au vu des considérations précitées, le Tribunal rejette tout grief tiré d'une violation du droit d'être entendu.

3.4

3.4.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août

2009, s'appliquent à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 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 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 2.1.1 et A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

3.4.2 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).

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

3.6 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).

3.7

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

3.7.2 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).

3.7.3 Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. art. 7 let. c LAAF). À suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux demandes d'assistance fondées sur des données volées, il

faut comprendre que cette expression renvoie à des actes effectivement punissables en Suisse. Cela suppose, outre la satisfaction des conditions objectives de la norme pénale suisse prétendument violée, la compétence *ratione loci* de la Suisse (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.6 ; arrêt du TAF A-2523/2018 du 17 avril 2019 consid. 2.4.2). L'art. 7 let. c LAAF vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative en lien avec des demandes fondées sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (cf. XAVIER OBERSON, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, in : IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 17). Dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée. Savoir si tel est le cas ou non est une question qui doit être tranchée dans chaque cas d'espèce. Sous réserve du cas où l'Etat requérant achète des données volées en Suisse dans le but de former une demande d'assistance, le principe de la bonne foi entre Etats n'est pas violé du simple fait que la demande d'assistance est fondée sur des données d'origine illicite. Par ailleurs, le refus d'un Etat de confirmer l'origine licite des données ayant mené à la demande ne suffit en principe pas pour qualifier la démarche comme étant contraire à la bonne foi (cf. arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 3.4). En outre, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance (« *Zusicherung* ») qu'aucune des données dérobées à une banque sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées. Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence, voir ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1).

3.8

3.8.1 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 , 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité

(art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

3.8.2 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les demandes d'assistance administrative qui ne désignent pas nommément les personnes concernées doivent faire l'objet d'un contrôle plus approfondi afin d'exclure l'existence d'une *fishing expedition* (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 139 II 404 consid. 7.2.3). A cet effet, le Tribunal fédéral a développé trois conditions d'admissibilité de telles demandes en se basant sur le Commentaire OCDE relatif à l'art. 26 MC OCDE et les conventions de double imposition applicables. Premièrement, la demande doit fournir une description détaillée du groupe, qui expose les faits et les circonstances spécifiques ayant conduit à la formulation de la demande. Deuxièmement, elle doit exposer le droit fiscal applicable ainsi que les motifs permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations fiscales. Troisièmement, elle doit démontrer que les renseignements demandés sont propres à faire en sorte que ces obligations soient remplies (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.2.2, 143 II 136 consid. 6.1.2, 143 II 628 consid. 5.2). Bien que ces critères aient été développés en lien avec les demandes groupées au sens de l'art. 3 let. c LAAF, le Tribunal fédéral a retenu dans plusieurs arrêts que, pour des raisons de cohérence, les mêmes critères s'appliquaient pour distinguer les demandes collectives admissibles (cf. consid. 4.2 ci-après pour la qualification de la présente demande) des *fishing expeditions* prosrites (cf. ATF 143 II 628 consid. 5.1). Ayant à juger de la demande française d'assistance fiscale collective du 11 mai 2016, le Tribunal fédéral a maintenu sa jurisprudence et rappelé que ces mêmes critères étaient applicables (ATF 146 II 150 consid. 6.2.2).

3.9 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 CDI CH-FR ; arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de

l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir ATF 147 II 13 consid. 3.4, 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2 et A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 et A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

3.10

3.10.1 L'Etat requérant doit également respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et 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).

3.10.2 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 et 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 et 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).

3.11 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. 2.3 ci-avant) 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 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

3.12 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).

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). 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. ci-après, consid. 6), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourantes (cf. ci-après, consid. 7). A cet égard, il est rappelé que la requête collective d'assistance fiscale internationale présentée par la France le 11 mai 2016, qui est aussi à la base de la présente procédure, a déjà fait l'objet d'une procédure pilote qui s'est soldée par l'ATF 146 II 150, dans lequel le Tribunal fédéral a jugé que l'assistance administrative devait être octroyée à la France. Compte tenu de cet arrêt, qui lie le Tribunal de céans (cf. consid. 1.4.3), seuls seront traités spécifiquement les griefs invoqués par les recourantes en relation avec des éléments sur lesquels le Tribunal fédéral ne s'est pas prononcés dans l'ATF 146 II 150. S'agissant des griefs ayant déjà fait l'objet d'un examen par la Haute Cour, le Tribunal de céans y répondra en présentant un bref résumé des considérants de l'arrêt précité – étant rappelé que le TAF est lié par les motifs de ce jugement (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3).

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 les recourantes, de telle sorte (cf. ci-avant consid. 1.4.2) 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 et 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1).

5.3

Pour ce qui est des conditions de fond, les recourants estiment que la demande du 11 mai 2016 constituerait une pêche aux renseignements pros-crite en vertu de l'art. 7 let. a LAAF (cf. observations des recourants du 9 novembre 2020, p 15).

5.3.1 En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie la Cour de céans (ci-avant consid. 1.4.3) que la demande litigieuse ne constituait pas une pêche aux renseignements prohibée et que les informations requises remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 146 II 150 consid. 6). A cet effet, la Haute Cour a relevé que la demande du 11 mai 2016 – qui constitue une « demande collective » (cf. consid. 4.2 supra) – répondait aux trois critères développés par la jurisprudence en lien avec les demandes groupées, applicables par analogie aux « demandes collectives », permettant d'exclure l'existence d'une *fishing expedition* (ci-avant consid. 2.5.2 pour l'énumération exhaustive de ces trois critères ; ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2). L'analyse de la Haute Cour s'est portée spécifiquement sur le critère principalement contesté – à savoir celui exigeant que la demande expose le droit fiscal applicable et les raisons permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations, et donc violé le droit fiscal. A cet égard, le Tribunal fédéral a retenu que l'ensemble des éléments ressortant de la demande du 11 mai 2016 était propre à fonder un soupçon suffisant de l'existence d'un comportement contraire au droit fiscal de la part des personnes se trouvant sur les listes B et C.

5.3.2 Dès lors que la Cour de céans est tenue de se fonder sur les considérants de l'arrêt en cause et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral, il y a lieu de conclure que les arguments invoqués par le recourant ne permettent pas de conclure que la demande litigieuse constituerait une *fishing expedition* et violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

6. Les recourants arguent que la décision attaquée consacre une violation du principe de spécialité (mémoire de recours, p. 14) – ils forment par conséquent une requête en suspension de la procédure jusqu'à droit connu sur un autre recours déposé par la Banque UBS dans une affaire parallèle.

Au préalable, le Tribunal note qu'il convient de différencier entre deux procédures distinctes : d'une part, le procès pénal en France dans lequel la Banque UBS est poursuivie pour blanchiment et fraude fiscale ; et d'autre

part, la procédure devant les juridictions administratives nationales suisses (le Tribunal et le TF) de la Banque UBS contre l'AFC, qui n'avait trait qu'à la qualité de partie de la banque (question qui avait été laissée ouverte par le TF dans son arrêt de principe dans lequel c'était déjà la Banque UBS qui faisait recours). Le mémoire de recours des recourants (mémoire de recours, p. 15) semble entretenir une certaine confusion à ce sujet.

6.1 Les recourants avancent que le principe de spécialité ne serait pas respecté dans le cas d'espèce. A l'appui de leur grief, ils relèvent en substance qu'il existerait un fort risque que l'autorité requérante utilise – en violation du principe de spécialité – les informations reçues par le biais de la présente procédure d'assistance administrative à d'autres fins que fiscales, spécialement dans le cadre de la procédure pénale menée contre la banque UBS en France. Les recourants précisent que l'autorité requérante n'aurait jamais pris d'engagement ferme de ne pas utiliser les informations reçues dans le cadre de la procédure pénale menée à l'encontre de la banque précitée « *ou fourni des garanties suffisantes au respect du principe de spécialité* » et qu'un recours aurait été déposé en mars 2020 par l'UBS (mémoire de recours, p. 19), de sorte que le recours actuel des recourants devrait être suspendu jusqu'à droit connu sur cette dernière cause.

6.2 Pour autant qu'il puisse être entré en matière sur ce grief qui ne paraît concerner que les intérêts de la banque UBS, c'est-à-dire un tiers par rapport aux recourants (voir à cet égard, ATF 139 II 404 consid. 11.1 et les réf. citées, mais également arrêt du TAF A-6854/2018 du 3 mars 2020 consid. 1.3.2 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_252/2020 du 13 juillet 2020]), la Cour de céans retient ce qui suit : le Tribunal fédéral a jugé – d'une manière qui lie la Cour de céans – que l'autorité française avait fourni des garanties suffisantes concernant le principe de spécialité. Contrairement à ce qu'invoquent les recourants, la Haute Cour a retenu qu'il n'existait aucun indice concret permettant de conclure que la France a l'intention de violer le principe de spécialité ou l'obligation de confidentialité prévus à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. Ce faisant, le Tribunal fédéral s'est référé en particulier aux assurances fournies par l'autorité française en date du 11 juillet 2017 – à savoir la solution amiable et la lettre de la DGFIP (cf. ATF 146 II 150 consid. 7 ; consid. D supra). De surcroît, le 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).

Par surabondance de moyens, il est précisé que les personnes dont l'identité apparaîtrait dans la documentation bancaire sont protégées par le principe de spécialité qui veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI-FR ; arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4, ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Etant donné toutefois que les avis divergent tant au niveau international que national quant à la portée du principe précité et, en particulier, sur sa composante personnelle, il convient que l'AFC informe l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 précité consid. 3.7, 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4 ; arrêt du TAF A-5522/2019 précité consid. 3.4.3).

6.3 En ce qui concerne la demande de suspension de la présente procédure jusqu'à droit connu sur le recours qu'aurait déposé la Banque UBS auprès du Tribunal de céans en relation avec la question du principe de spécialité (cf. mémoire de recours, page 15 ; observations des recourants du 9 février 2020 et observation des recourants du 19 avril 2021, page 2), la Cour rappelle que, même en l'absence d'une base légale expresse dans la PA, le Tribunal administratif fédéral peut, d'office ou sur requête, suspendre une procédure, pour autant que cela soit compatible avec l'obligation de diligence de l'art. 29 al. 1 Cst. (cf. arrêt TAF du 29 mars 2021 dans la cause A-3045/2020 consid. 6). Ainsi, une suspension de la procédure entre notamment en ligne de compte lorsque les circonstances du cas impliquent qu'une décision immédiate ne se justifie pas sous l'angle de l'économie de la procédure (MOSER/BEUSCH/ KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.14), en particulier si le sort d'un autre litige est susceptible d'influer sur l'issue de la cause (MOSER/BEUSCH/ KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.15).

6.3.1 Selon la jurisprudence du TF, une procédure peut être suspendue pour des motifs d'opportunité, mais elle ne doit être admise qu'exceptionnellement, notamment lorsqu'il se justifie d'attendre la décision d'une autre autorité (cf. ATF 130 V 90 consid 5 ; ATF 138 II 386 consid. 7 et arrêt TAF A-837/2019 du 10 juillet 2019 consid. 3.1). Une suspension de procédure comporte toutefois le risque de retarder inutilement celle-ci et ne doit être admise qu'avec une retenue certaine, eu égard à l'exigence du principe de

célérité (art. 29 Cst. et art. 4 al. 2 LAAF). Compte tenu de la diligence qui doit prévaloir en matière d'assistance administrative internationale fiscale, seule des circonstances exceptionnelles justifient ainsi la suspension d'une procédure en cours en ce domaine (arrêt du TF 2C_801/2020 du 7 octobre 2020 consid. 4 et arrêt du TF 2C_804/2019 du 21 avril 2020 consid 3.4 et sv.).

6.3.2 En l'espèce le dépôt d'un recours par la banque UBS dans une autre procédure à laquelle les recourants ne sont pas parties et dont il n'est pas démontré que l'issue pourrait avoir un impact sur la présente procédure de recours, ne suffit en aucun cas à conclure à de telles circonstances exceptionnelles.

6.3.3 De plus, l'argument selon lequel l'arrêt du TF serait basé sur une prémisse fautive quand il a estimé que les autorités de poursuites pénales étaient indépendantes des autorités fiscales françaises, ne saurait être accueilli favorablement (observations des recourants du 19 avril 2021, p. 5).

Certes, il appert qu'UBS a bien demandé que soit considérées, sous la forme de questions prioritaires de constitutionnalité (QPC) trois sujets, dont la question de la séparation des pouvoirs (pour des raisons de compétences légales entre le parquet et le Ministère des finances). Les QPC sont une spécificité du droit français qui permet aux avocats de solliciter le recours à la Cour de cassation et au Conseil constitutionnel pour déterminer si, oui ou non, les poursuites engagées contre les prévenus sont conformes à la loi fondamentale de ce pays.

Toutefois le Tribunal prend note que la Cour d'Appel française a refusé cette demande en date du 28 juin 2021 (cf. [France: La QPC soulevée par UBS retoquée par la cour d'appel de Paris | Reuters](#), la présidente de la Cour précitée estimant par ailleurs que ces requêtes étaient «*dépourvues de caractère sérieux*», jugeant que d'autres décisions de justice avaient déjà répondu à ces questions, (cf. [UBS échoue à obtenir la suspension de son procès en France - Le Temps](#)), de sorte que même si la demande de suspension avait été admise par le Tribunal sur cette base, elle serait désormais sans objet. De toute façon, il n'est pas démontré que même si la QPC avait été tranchée en faveur de la Banque UBS, que cela aurait eu une conséquence matérielle sur le résultat auquel le TF est arrivé dans sa jurisprudence.

6.3.4 La requête en suspension est, partant, rejetée.

7.

Les recourants reprochent encore à l'autorité inférieure une violation du principe de la bonne foi sous plusieurs aspects (observations du 9 novembre 2020 et du 19 avril 2021).

7.1 Ainsi, ils avancent, en premier, que la demande du 11 mai 2016 reposerait sur deux infractions punissables au regard du droit suisse, à savoir l'espionnage économique – c'est-à-dire l'achat illégal par le Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie d'un CD de données – et la violation du secret bancaire – soit le transport et l'enregistrement sur le territoire allemand des données des clients d'UBS Switzerland AG par un ancien employé de la banque. Selon eux, il existerait un lien de causalité entre ces actes punissables et l'obtention par la France des données sur lesquelles serait fondée la demande litigieuse dès lors que, sans le transfert illicite de données d'UBS Switzerland AG dans les serveurs d'UBS Deutschland AG et sans l'achat dudit CD, aucune perquisition n'aurait pu avoir lieu et les données fondant la requête du 11 mai 2016 n'auraient pas été découvertes.

7.2 A titre liminaire, la Cour de céans relève qu'il ressort de l'état de fait de la requête qu'une enquête diligentée par le parquet de Bochum et des visites domiciliaires effectuées dans les succursales allemandes de la banque UBS en mai 2012 et juillet 2013 ont abouti à la saisie de données concernant des contribuables français liés à des comptes ouverts auprès de la banque UBS en Suisse. Ces données ont été communiquées à la DGFIP par l'administration fiscale allemande à la suite d'une demande de la France sur la base de la Directive n° 2011/16/UE (cf. consid. A.b supra). De surcroît, l'AFC précise dans la décision finale attaquée que les autorités fiscales allemandes auraient déclaré – dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle – que les données en cause étaient stockées sur un serveur domestique d'UBS Deutschland AG à Francfort. Le serveur de sauvegarde comprenait des sauvegardes des ordinateurs des employés d'UBS Deutschland AG, parmi lesquels figurait l'ordinateur d'une employée de cette banque sur lequel figurent les données en cause. L'autorité inférieure précise du reste que dans ce contexte, le Ministère public de la Confédération a ouvert le 18 janvier 2017 une enquête contre personne inconnue pour violation éventuelle des art. 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB, RS 952.0) et 273 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0). Selon une déclaration soumise par la banque UBS dans le cadre de cette enquête, le Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie aurait acheté en août 2012 un CD de données contenant les informations sur des clients enregistrés auprès de

la banque UBS en Suisse. Sur la base de ce CD de données, les autorités allemandes auraient mené des enquêtes contre de nombreux clients allemands de la banque UBS. C'est dans le cadre de ces enquêtes que le parquet de Bochum aurait procédé à diverses perquisitions au siège d'UBS Deutschland AG à Francfort et auprès d'autres sites d'UBS en Allemagne. Lors de la perquisition au siège de la banque UBS Deutschland AG à Francfort, le Ministère public aurait saisi une grande quantité de données physiques et électroniques où se trouvaient notamment les données en question concernant des clients enregistrés en Suisse. L'AFC énonce encore que cet exposé des faits est confirmé par le mandat de perquisition délivré par le parquet de Bochum le 3 juillet 2013 qui a été fourni par la banque UBS dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative (cf. Décision finale de l'AFC, ch. 6.4).

7.4 Sur la base des faits tels que décrits ci-avant, il convient d'examiner si la demande litigieuse repose sur des données volées comme l'allèguent les recourants. A cet égard, la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux données volées prescrit qu'il y a lieu d'examiner dans chaque cas particulier la question d'un éventuel comportement constitutif d'une violation du principe de la bonne foi étant entendu que celui-ci est établi lorsque l'Etat requérant ne respecte pas un éventuel engagement de ne pas utiliser de données provenant d'actes effectivement punissables au regard du droit suisse et qu'il dépose néanmoins une demande qui présente un lien de causalité direct ou indirect avec de telles données ou qu'il est prouvé qu'il a acheté des données acquises illégalement pour fonder sa demande (cf. arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.3 à 5.5, 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 2.2.2, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.3 à 2.3.4).

7.5 En l'occurrence, la question déterminante à trancher en premier lieu est celle de savoir si l'autorité requérante a donné l'assurance qu'elle n'utiliserait pas les données – prétendument volées – sur lesquelles la demande litigieuse se fonde. En effet, comme relevé ci-avant, une demande heurte la confiance légitime que la Suisse peut avoir dans l'engagement de l'Etat requérant si ce dernier donne une assurance qu'aucune donnée dérobée sur le territoire suisse ne sera utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative et qu'il dépose quand même une telle demande, en lien de causalité, direct ou indirect, avec les données dérobées.

En l'espèce, et contrairement à ce qu'invoquent les recourants, à aucun moment l'autorité requérante ne s'est engagée à ne pas déposer de requête d'assistance administrative fondée spécifiquement sur les données recueillies dans le cas d'espèce. Certes, le Tribunal de céans ne nie pas que la France a donné son assurance à la Suisse qu'aucune des données dérobées à la filiale genevoise de la banque HSBC par Hervé Falciani ne serait utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (l'existence de cet engagement ressort avant tout du communiqué de presse du 12 février 2010 du Département fédéral des finances consultable à l'adresse www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-31623.html ; cf. également ATF 143 II 224 consid. 6.5). Toutefois, l'engagement de l'Etat français de ne pas exploiter les données soustraites par Hervé Falciani ne saurait s'étendre aux données UBS sur lesquelles la présente demande se fonde (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 5.2.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6). Il s'agit en effet d'une autre banque et d'un autre état de fait. Le cas échéant, il s'agirait d'un autre acte punissable. Par conséquent, on ne saurait admettre que l'assurance donnée par la France de ne pas exploiter les données soustraites par Hervé Falciani est transposable dans le cadre de la présente demande, de sorte que le cas d'espèce se distingue de celui jugé par le Tribunal fédéral dans l'ATF 143 II 224, dans lequel il a été considéré que l'Etat français avait violé le principe de la bonne foi en lien avec « l'affaire Falciani ». On ne voit pas qu'il existe par ailleurs un autre engagement pris par l'Etat français dans ce sens et les recourants ne le soutiennent à juste titre pas.

7.6 Quant à l'existence d'un lien de causalité entre les données prétendument volées et la demande d'assistance administrative dont se prévalent les recourants, la jurisprudence du Tribunal fédéral l'a mentionné comme critère permettant de démontrer l'absence de bonne foi de l'Etat requérant, lorsque celui-ci s'est engagé à ne pas former de demande sur la base de telles données. Si une telle assurance n'a pas été donnée – comme dans le cas d'espèce – le fait que la demande se fonde sur des renseignements éventuellement obtenus à la suite d'un vol de données ne suffit pas, à lui seul, à conclure à un comportement contraire à la bonne foi de l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4). Nonobstant ce qui précède et par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève tout de même que le Tribunal pénal fédéral – soit un tribunal suisse compétent – est parvenu à la conclusion que la vente des données à l'Allemagne constituait une infraction pénale au regard du droit suisse

(cf. arrêt du Tribunal pénal fédéral SK.2016.34 du 21 janvier 2019). Or, malgré cet acte punissable au regard du droit suisse, la Cour de céans a déjà eu l'occasion de juger qu'il n'existait pas de lien de causalité suffisamment étroit entre cet acte – soit la vente de données au Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie – et la demande du 11 mai 2016 de l'autorité requérante puisque que la chaîne de causalité a été rompue par des facteurs externes, tel que les investigations ultérieures menées par les autorités allemandes. De surcroît, il est relevé que la demande litigieuse ne se fonde pas directement sur les données obtenues illégalement mais sur celles trouvées lors des perquisitions effectuées dans les succursales allemandes de la banque UBS, qui ont ensuite été communiquées à la France sur la base de la Directive n°2011/16/UE (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 5.2.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6 ; consid. A.b et 5.2.2 supra).

7.7 En second, les recourants reprochent une violation du principe de la bonne foi sous deux autres aspects :

- (a) que la demande d'assistance administrative française rétroagit dans le temps (observations des recourants du 9 novembre 2020, page 9ss);
- (b) que l'octroi de l'assistance administrative conduirait à une utilisation illégale des numéros de compte épargne transmis par l'AFC en vertu de l'accord bilatéral sur la fiscalité de l'épargne (observations des recourants du 9 novembre 2020, page 10 ss).

7.7.1 Le premier argument avancé par les recourants n'est qu'une reformulation, sous l'angle du principe de la bonne foi, d'un argument qui a déjà été invoqué – et rejeté – dans le contexte du principe de spécialité au cours duquel les recourants se sont plaints que la demande du 11 mai 2016 constituerait une pêche aux renseignements proscrite sous l'angle temporel dès lors que les listes B et C – sur lesquelles se fondent ladite demande – datent de 2006 et 2008, soit plusieurs années avant le début de la période pour laquelle les renseignements sont demandés, à savoir 2010 à 2015.

A vu des considérants précédents, tout argument tiré de la violation du principe de la bonne foi en raison du fait que la demande d'assistance administrative présentée par la France rétroagirait dans le temps est infondé et partant rejeté.

7.7.2 Quant au second argument, les recourants se plaignent d'une violation du principe de la bonne foi qui résulterait d'une utilisation illégale des numéros des comptes épargne transmis par l'AFC. En résumé, l'argument des recourant était que l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts [AFisE, RS 0.641.926.81 ; nouveau titre depuis le 1^{er} janvier 2017 : Accord 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 {RO 5003, 5005} prévoyait que les revenus de l'épargne réalisés en Suisse par des contribuables domiciliés en France étaient frappés d'une retenue fiscale de 35% depuis juillet 2011 mais qu'en contrepartie, le secret bancaire était préservé et évitait l'échange automatique d'informations, qui était encore en vigueur à la clôture du compte des recourants en mai 2014, devrait prévaloir.

Cet argument ne saurait être suivi. En effet, les prélèvements qui ont pu être effectués en vertu de l'accord précité avaient pour but de sécuriser une imposition, à l'instar de l'impôt anticipé en Suisse. Ce prélèvement était ensuite partiellement reversé à l'Etat de résidence. Il ne constitue pas une base de double imposition dès lors que le prélèvement peut être pris en compte lors du calcul de l'impôt dû dans l'Etat de résidence. Il appartiendra dès lors aux recourants de faire valoir leurs griefs relatifs à un éventuel risque de double imposition, respectivement de solliciter la prise en compte du prélèvement selon l'AFisE, devant les autorités compétentes françaises.

De manière correspondante, il n'appartient pas à la Suisse de refuser de transmettre les informations requises au seul motif qu'un tel risque puisse exister. Sur ce plan, la Cour partage le point de vue de l'autorité inférieure (cf. observations de l'AFC du 14 décembre 2020, p. 2 point 4) qu'une telle appréciation de sa part excéderait son rôle s'agissant de l'examen de la pertinence vraisemblable, qui se limite à un contrôle de plausibilité (ATF 144 II 206 consid. 4 qui indique que « *La condition de la pertinence vraisemblable est présumée remplie si la demande contient toutes les informations requises par la convention, informations qui figurent en principe dans son protocole (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 p. 168).* »; arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid 5.4 et 5.6 ; arrêts du TAF A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 du 23 avril 2019 consid. 3.3) et constituerait un

examen matériel menant potentiellement à une ingérence dans l'établissement de l'impôt.

Ainsi, et tel que l'a relevé l'autorité inférieure, l'AFC ne saurait, à ce stade de la procédure, refuser de transmettre les informations requises aux autorités françaises compétentes, elle n'aurait par ailleurs pas les connaissances suffisantes pour ce faire. Le Tribunal ne peut donc que rejeter les arguments des recourants et inviter ces derniers à faire valoir leurs arguments devant l'Etat requérant.

8.

8.1 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 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.

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

9.

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

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

La demande de suspension de la procédure est rejetée.

3.

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

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants par l'entremise de leurs mandataires (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 :

Jenny de Coulon Scuntaro

Nuno-Michel Schmid

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 :