



Arrêt du 18 novembre 2022

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Iris Widmer, Annie Rochat Pauchard, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties

Hoirie de feu A. _____, formée par :

1. B. _____,
2. C. _____,
3. D. _____,
4. E. _____,
5. F. _____,

tous représentés par
Maître Martin Ahlström,
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a Le 28 mars 2018, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : la DGFP, 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 A la demande était annexé un tableau au format Excel désignant, notamment par leur nom, les contribuables visés. Il est précisé que les personnes venant aux droits de l'une des personnes listées en cas de décès constaté en cours de procédure seraient considérées comme personnes concernées.

A.c Dans le cas présent, la demande concernait A._____, née le [...], résidant [adresse 1], France [adresse 2, France], n° de compte [1] (ci-après : personne concernée). Les impôts concernés par la demande, sont l'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2016 et l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2010 à 2017. L'objet fiscal de la demande est le contrôle et le recouvrement des impôts. Le détenteur des renseignements mentionné dans la demande est la banque G._____ AG (ci-après : la banque).

B.

B.a Dans sa demande, la DGFP exposa ce qui suit :

L'administration fiscale française procède au contrôle de la situation fiscale des personnes physiques visées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ». Toutes ces personnes sont résidentes fiscales en France sur la période concernée par la demande.

Les informations obtenues par l'administration fiscale française auprès de l'autorité judiciaire française ont révélé que ces contribuables français seraient titulaires ou bénéficiaires économiques ou disposeraient d'une procuration sur un compte bancaire auprès de la banque G._____ AG en Suisse. Ces

comptes, dont les références figurent dans tableau en annexe « DEMANDE GENERALE » n'ont pas été déclarés auprès de l'administration française.

Dans un premier temps, l'administration fiscale française s'est assurée que ces personnes n'avaient pas procédé à la régularisation de leurs avoirs détenus à l'étranger. Aucune des personnes mentionnées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE » n'a régularisé sa situation fiscale dans ce cadre. Par ailleurs, ces contribuables n'ont pas déjà fait l'objet d'une demande d'assistance adressée à la Suisse sur ces comptes.

Ensuite, chaque contribuable a été interrogé dans le cadre de contrôles, sur la détention du compte concerné. En réponse il a été constaté que les contribuables :

- soit n'ont pas répondu (absence de réponse) ;
- soit n'ont pas reconnu l'existence du compte concerné (dénégation) ;
- soit en ont reconnu l'existence mais partiellement ou n'ont pas fourni les documents justificatifs (reconnaissance partielle ou sans fournir de justificatifs suffisants).

Les réponses des contribuables sont indiquées dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ».

Ces comptes n'ont pas été déclarés auprès de l'administration fiscale française par les contribuables figurant dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE ». Or, en tant que résidents fiscaux français, ces contribuables doivent déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger au cours de l'année de déclaration. La déclaration concerne tout compte ouvert, clôturé ou utilisé à l'étranger en qualité de titulaire, de bénéficiaire économique ou bénéficiaire d'une procuration. De même, ils doivent déclarer l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère ainsi que l'ensemble de leur patrimoine situé en France et à l'étranger.

Le contribuable dispose d'une simple faculté de produire la totalité des relevés des comptes financiers de toute nature et des comptes courants utilisés par lui-même et les membres de son foyer fiscal pour des opérations privées pendant la période vérifiée. Il peut choisir de ne pas coopérer, auquel cas l'Administration se trouve dans l'obligation d'exercer son droit de communication ou l'assistance administrative internationale pour obtenir ces relevés. Au cas présent, les contribuables n'ont pas usé de leur faculté de produire les relevés des comptes financiers. La présente demande vise donc à obtenir les relevés par l'assistance administrative internationale afin de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés à l'administration fiscale française. En France, la législation fiscale permet de prolonger de trois à dix ans le délai de reprise en cas de non déclaration d'avoirs détenus à l'étranger ou de revenus provenant de l'étranger.

Les renseignements ci-dessous sont nécessaires à l'administration fiscale française pour établir le montant des impôts élués.

B.b Dans sa demande, la DGFP précisa également que :

En formulant la demande, l'autorité compétente requérante déclare que :

- (a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ;
- (b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l'accord sur la base duquel elle est formulée ;
- (c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ;
- (d) elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées.

B.c Sur la base des faits précités, l'autorité française adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 1^{er} janvier 2017.

- a) Pour chaque compte détenu à la banque G. _____ AG et mentionné dans le tableau en annexe « DEMANDE GENERALE », veuillez communiquer :
 - 1. Le nom du titulaire du compte ;
 - 2. La qualité du contribuable : titulaire, bénéficiaire économique ou procuré ;
 - 3. Les états de fortune au 1^{er} janvier des années 2010 à 2017 ;
 - 4. Les relevés sur la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2016, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values) ;
 - 5. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;
 - 6. En cas de clôture du compte, la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.
- b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration.
- c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b).

C.

C.a Par ordonnance du 25 mai 2018, l'AFC requit la banque de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir ainsi que les éven-

tuels autres titulaires des comptes visés, résidant à l'étranger, de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative. Par courrier du 8 août 2018, la banque transmet à l'AFC les informations demandées.

C.b

C.b.a G._____ AG indiqua avoir informé la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

C.b.b Par courrier du 30 novembre 2018, le mandataire de la personne concernée indiqua avoir été mandaté pour représenter cette dernière dans le cadre de la présente procédure et demanda la consultation des pièces du dossier.

C.b.c Par courrier du 17 décembre 2018, l'AFC remit l'intégralité des pièces du dossier au mandataire de la personne concernée et lui notifia les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à la DGFP, en impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

C.b.d Par courrier du 14 janvier 2019, le mandataire de la personne concernée remit ses observations à l'AFC.

C.c Par décision finale du 26 septembre 2019, notifiée le 13 octobre 2020, adressée à A._____, en tant que personne concernée, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

C.d A._____ décéda le [...] 2020, laissant pour héritiers B._____, C._____, D._____, E._____ et F._____.

D.

D.a Par acte du 12 novembre 2020, B._____, C._____, D._____, E._____ et F._____ (ci-après : les recourants) ont déposé un recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 26 septembre 2019. Ils concluent, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision entreprise et, principalement, à ce qu'il soit statué à nouveau en ce sens que l'AFC soit autorisée à transmettre aux autorités compétentes étrangères les renseignements requis relatifs au compte [1] (titulaire : Mme A._____) mais à ce qu'il lui soit interdit de leur transmettre les renseignements requis relatifs au compte [2] (titulaire : H._____ Corp.). Les recourants concluent également à ce que l'AFC soit invitée à caviarder les informations non couvertes par la demande des autorités françaises quant à la période concernée et/ou quant à des tiers non concernés dans les documents qui seront transmis et à ce qu'elle soit invitée

à informer dites autorités que les renseignements transmis sont soumis dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention. Les recourant concluent subsidiairement au renvoi de la procédure à l'AFC afin qu'il soit statué dans le sens des considérants.

D.b Par réponse du 23 juin 2022, l'AFC conclut au rejet du recours.

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 28 mars 2018, 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 al. 1 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3). Par ailleurs, selon l'art. 18a LAAF, l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes

décédées. Leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie (arrêt du TAF F-954/2021 du 1^{er} avril 2022 consid. 1.2).

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.

2.

2.1

2.1.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 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 consid. 2.1.1 et A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

2.1.2 Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord 2014 modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (ci-après : Protocole 2014 ; FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). Parmi les modifications intervenues, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel – relatif à l'identification de la personne concernée – a été modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014.

Avant sa modification, cette disposition exigeait de l'Etat requérant qu'il fournisse le nom et une adresse de la personne faisant l'objet du contrôle ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter son identification tel que par exemple sa date de naissance ou son état civil. La version actuelle du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, tel que modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014, prévoit désormais que l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête peut résulter du nom de cette personne ou *de tout autre élément de nature à en permettre l'identification* (sur les développements du contexte de la modification du ch. XI du Protocole additionnel, cf. ATF 146 II 150 consid. 5.2.3 ; cf. arrêts du TAF A-1534/2018 ; A-1555/2018 ; A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 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).

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

2.3

2.3.1 Exprimée à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, la condition de la pertinence vraisemblable des informations pour l'application de la Convention ou la législation fiscale interne des Etats contractants est la clé de voûte de l'échange de renseignements (voir entre autres, ATF 144 II 206 consid. 4.2). Elle a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé. Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents. Il en découle que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant et que le rôle de l'Etat requis est assez restreint, puisqu'il se limite à un contrôle de la plausibilité (voir ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1).

2.3.2 Une demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 ; A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3 et A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1). En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements.

Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3 et 139 II 404 consid. 1.1), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 143 II 506 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 4.6.1 et 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissaient par pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (arrêts du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 et 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3).

2.4

2.4.1 Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 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).

2.4.2 La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

2.5 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; 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 Cst.), 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).

2.6 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 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.

En l'espèce, le litige porte en substance sur la transmission à la DGFP des renseignements requis relatifs au compte [2] dont la société H. _____ Corp était titulaire. Les recourants acceptent en revanche que l'AFC communique aux autorités françaises les renseignements requis relatifs au compte [1] dont A. _____ était titulaire.

Dans ce cadre, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 3.1 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (cf. consid. 3.2 ci-après).

3.1 Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, le nom de la personne concernée, sa date de naissance ainsi que son adresse en France (ch. 4 de la demande et Annexe) ; la période visée par la demande (ch. 7), soit les années 2010 à 2017 ; la description des renseignements demandés (ch. 10) ; l'objectif fiscal fondant la demande (ch. 7 et 8), soit l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune (ch. 7) ainsi que le nom de la banque détentrice des documents demandés (ch. 5). La demande remplit dès lors toutes les conditions de forme prévues par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

3.2

3.2.1

Pour ce qui est des conditions de fond, les recourants arguent en premier lieu que Madame A. _____ ne serait pas concernée par la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 8 novembre 2012 car cette période se rapporterait à son conjoint prédécédé, lequel ne serait pas visé par la procédure (cf. consid. 3.3 ci-dessous). Ils font valoir ensuite que les informations requises par l'Etat requérant ne répondraient pas à la condition de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 3.4 ci-dessous). Enfin, les questions relatives au principe de la bonne foi et aux caviardages requis seront examinées (cf. consid. 3.5 et 3.6 ci-dessous).

3.3

3.3.1 Dans un premier grief matériel, les recourants exposent que feu Monsieur I. _____ aurait été l'ayant droit économique et premier bénéficiaire de la société H. _____ laquelle était titulaire d'un compte banque bancaire ouvert dans les livres de G. _____ AG sous le numéro [2]. Il aurait revêtu cette qualité jusqu'à son décès intervenu le [...] 2012. Par la suite, son épouse, Madame A. _____, serait devenue la première bénéficiaire et G. _____ AG aurait enregistré un nouveau formulaire A en date du 8 novembre 2012. Dans ce formulaire, seule Madame A. _____ serait indiquée comme ayant droit économique.

De l'avis des recourants, Madame A. _____ n'aurait eu jusqu'au 8 novembre 2012 qu'une simple expectative et n'aurait ainsi, pour la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 8 novembre 2012, pas rempli les conditions

fixées par la loi. Les recourants avancent également que la demande d'assistance de la DGFP ne concernerait pas Monsieur I. _____ et qu'aucun renseignement n'aurait été demandé concernant les comptes dont il était le titulaire, l'ayant droit économique ou le procuré. Il en découlerait selon eux que Madame A. _____ ne serait pas concernée par la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 8 novembre 2012 dans la mesure où cette période se rapporterait à son conjoint, lequel n'est pas visé par la procédure.

Partant, les recourants avancent que les informations en rapport avec le compte de H. _____ Corp, du moins pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 8 novembre 2012, ne seraient pas pertinentes. D'après les recourants, s'il existe un lien entre les avoirs bancaires de H. _____ Corp entre la période 2010 à 2012 et la période de 2010 à 2017, celui-ci serait uniquement successoral, Madame A. _____ ayant hérité des avoirs et droits de son conjoint. Les recourants considèrent donc que d'un point de vue fiscal, cet aspect devrait s'analyser sous l'angle de l'impôt sur les successions et rappellent que la demande d'assistance de la DGFP porte exclusivement sur l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune.

3.3.2 En l'occurrence, la Cour constate que le raisonnement des recourants ne saurait être suivi.

Premièrement, les recourants n'apportent aucune preuve à l'appui de leurs allégations. Deuxièmement, les informations fournies par la banque révèlent que la personne concernée, Madame A. _____, est bien enregistrée comme ayant droit économique du compte n° [2] pour toute la période concernée par la demande. Cela ressort du formulaire A daté du 24 octobre 2005, d'après lequel Monsieur I. _____ et Madame A. _____ sont tous les deux enregistrés comme ayants droit économiques du compte visé. Il ressort également des pièces du dossier qu'un nouveau formulaire A, daté du 8 novembre 2012, identifie ensuite Madame A. _____ comme seule ayant droit économique. Le fait que Madame A. _____ n'ait pas été la seule ayant droit économique du compte visé pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 8 novembre 2012 ne permet pas de nier la pertinence vraisemblable des renseignements en l'espèce. Au surplus, les allégations des recourants selon lesquels Madame A. _____ n'aurait pas été concernée avant le décès de son mari sont directement contredites par les pièces au dossier. Or, comme le relève à juste titre l'autorité inférieure dans sa réponse du 23 juin 2022, en l'absence d'éléments de nature à démontrer une erreur, les informations fournies par la banque détentrice des informations ne sauraient ici être remises en question et l'on peut partir du principe que

les renseignements donnés par cette dernière ont été vérifiés et correspondent à la réalité. Cela est d'autant plus manifeste que la banque G. _____ AG est une banque agréée qui est soumise à la surveillance de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers et qui doit offrir des garanties de bonne activité commerciale.

3.3.3 Ensuite, les renseignements dont il est question ici sont indéniablement vraisemblablement pertinents (cf. consid. 2.3 ci-avant). A cet égard, le Tribunal rappelle d'abord que l'autorité requérante a demandé la transmission d'informations afin de pouvoir vérifier le revenu et la fortune au niveau mondial de la personne concernée par la demande en vue d'effectuer une correcte taxation sur son territoire de cette personne qu'elle considère comme un résident. Pour ce faire, elle a spécifiquement demandé de pouvoir connaître les renseignements demandés au chiffre 10 de sa demande et retranscrits au consid. B.c ci-dessus. Or, le Tribunal constate qu'il existe indéniablement un rapport entre l'état de fait décrit dans la demande et les documents requis. Ensuite, il observe que les informations demandées sont propres à permettre l'imposition en France de la personne concernée puisqu'elles permettent de connaître le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés à l'administration fiscale française. Au demeurant, les renseignements à transmettre sont vraisemblablement pertinents en vue de la procédure de taxation de la personne concernée, respectivement de ses héritiers. Ils doivent en effet permettre d'établir les différentes sources de leurs revenus et si ceux-ci peuvent ou non être imposés dans l'Etat requérant en vertu de sa législation. Par conséquent, la requête des autorités compétentes françaises ne saurait constituer une pêche aux renseignements proscrite. La transmission de ces renseignements est donc conforme au principe de proportionnalité (cf. consid. 2.5 ci-avant).

Partant, les motifs avancés par les recourants tendant à remettre en cause la qualité d'ayant droit économique de A. _____ ne sauraient être retenus et les informations relatives au compte visé doivent être transmises aux autorités compétentes françaises.

3.4

3.4.1 Dans un deuxième grief, les recourants estiment que les informations sollicitées par le DGFP auraient perdu leur pertinence en raison du décès de Madame A. _____ le [...] 2020 (cf. consid. C.d ci-avant). Il conviendrait donc ici, selon eux, d'exiger de l'AFC qu'elle interpelle la DGFP pour savoir dans quelle mesure et à quelles conditions une éventuelle créance fiscale contre un contribuable décédé passe aux héritiers en droit fiscal

français car si la créance fiscale s'éteint au décès du contribuable, les documents requis dans la procédure d'assistance devraient être considérés comme dénués de pertinence.

3.4.2 En l'occurrence, la Cour constate que la décision entreprise a été notifiée postérieurement au décès de Madame A._____.

Dans sa réponse, l'autorité inférieure explique avoir attendu que le Tribunal fédéral se prononce dans la procédure TF 2C_ 417/2019 (arrêt du 13 juillet 2020, qui concernait également la présente demande d'assistance) pour procéder à la notification de la décision finale ici en cause, raison pour laquelle dite décision a été notifiée au mandataire de Madame A._____ le 13 octobre 2020. L'AFC poursuit en exposant qu'elle n'a pas été informée et ignorait que Madame A._____ était décédée dans l'intervalle et n'avoir appris le décès qu'à la lecture du recours du 12 novembre 2020. A cet égard le Tribunal relève que le dossier ne contient aucune pièce attestant que les recourants auraient informé l'autorité inférieure du décès de Madame A._____. Dans ces circonstances, les recourants ne sauraient se prévaloir du fait que l'AFC ignorait le décès de la personne concernée et qu'elle aurait de ce fait rendu une décision à son encontre, et non à l'encontre de ses héritiers, alors qu'ils sont pleinement responsables de ne pas l'avoir informée. Aucun vice de procédure ne peut donc être retenu ici.

Ensuite, l'autorité inférieure relève à juste titre dans sa réponse que, même à considérer que la situation doit être réexaminée après le prononcé de la décision finale en raison du décès de Madame A._____, il ressort de l'art. 18a LAAF que l'assistance administrative peut être accordée concernant des personnes décédées (cf. consid. 1.2 ci-avant). Leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie. Ainsi, la procédure peut être conduite à l'encontre de personnes décédées. Cette disposition, entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2019, est d'application immédiate. En effet, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les dispositions de la LAAF sont de nature procédurale et, en tant que telles, applicables immédiatement après leur entrée en vigueur. Cette applicabilité directe s'étend également aux demandes d'assistance relatives aux années fiscales précédant cette entrée en vigueur (cf. entre autres, arrêts du TF 2C_653/2018 du 26 juillet 2019 consid. 5.4 et TF 2C_643/2016 du 1^{er} septembre 2017 consid. 4.3 ; voir également l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme du 22 décembre 2015 dans l'affaire G.S.B. contre Suisse [n° 28601/11 ch. 39 et 75-80] et le par. 10.3 ad art. 26 du MC OCDE du 21 novembre 2017).

Enfin, et toujours à raison, l'AFC expose dans sa réponse que nonobstant le décès de Madame A. _____, la demande d'assistance remplit toujours la condition de la pertinence vraisemblable. En effet, les droits et obligations résultant des avoirs bancaires détenus par les personnes concernées décédées ne s'éteignent pas avec leur décès, mais passent à leurs héritiers. Dès lors, il reste pertinent de solliciter des informations bancaires sur les comptes des personnes concernées décédées, étant donné que leurs héritiers devront régulariser et déclarer le compte vis-à-vis des autorités fiscales françaises.

Ce grief étant mal fondé, il s'agit ici de le rejeter.

3.5 Dans un troisième grief relatif à l'origine des données ayant conduit à l'ouverture de la procédure d'enquête, les requérants arguent qu'il conviendrait de retourner le dossier à l'AFC pour complément d'instruction.

3.5.1 A cet égard, ils avancent que le dossier ne contient, hormis l'indication que les informations proviennent des autorités judiciaires françaises, aucun renseignement sur la provenance de la liste de détenteurs de compte bancaires. Les requérants poursuivent en indiquant qu'il leur est impossible d'amener des éléments permettant d'établir l'origine illicite des données obtenues. Cela dit, ils considèrent que l'obtention d'une liste complète de détenteurs de compte, ouverts dans une banque suisse, par une autorité judiciaire française aurait dû imposer une vigilance accrue. Selon eux, il existerait de nombreux cas de données bancaires volées en Suisse puis remises ou monnayées à des autorités judiciaires étrangères. Les requérants estiment ainsi nécessaire, lorsque des autorités étrangères disposent de listes complètes de clients et de numéros de relations bancaires, que les autorités suisses s'assurent qu'il n'y a pas eu de vol ou d'acquisition illégale de données sous-jacentes.

Les requérants considèrent que dans de pareilles circonstances, il serait logique et raisonnable d'admettre que l'AFC doivent interroger la DGFP sur la provenance initiale des données. Selon eux, il ne serait pas disproportionné de prier la DGFP d'obtenir des éclaircissements de la part de l'autorité judiciaire qui lui a transmis les données. Une telle approche ne serait pas contraire à la présomption de bonne foi et ne saurait être interprétée comme un acte de défiance vis-à-vis de l'autorité requérante, et cela même si la procédure d'assistance doit être considérée comme une procédure d'exécution. De l'avis des requérants, il serait également conforme au principe de la bonne foi que l'AFC interroge G. _____ AG quant à la prove-

nance exacte la liste. La banque devrait selon eux être en position de confirmer si une telle liste a été remise de façon légale ou illégale à une autorité judiciaire française. Enfin, les recourants avancent que le principe de célérité ne s'y opposerait pas, « surtout lorsque l'on sait que la procédure est pendante depuis 2018 ».

3.5.2 En l'occurrence, il est certes vrai que l'art. 7 let. c LAAF prévoit qu'il n'est pas entré en matière lorsque la demande 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. consid. 2.4.1 ci-avant). Certes encore, la CDI CH-FR consacre à son art. 28 par. 3 let. b le principe selon lequel un Etat contractant n'est pas tenu de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre Etat contractant. Cela étant, la bonne foi est toujours présumée dans les relations internationales (cf. consid. 2.4.2 ci-avant) et les recourants n'apportent aucun élément établi et concret susceptible de renverser cette présomption. En effet, il ne suffit pas de faire des suppositions pour considérer que la demande est contraire à la bonne foi ou qu'elle se fonde sur des données volées. Sous cet angle déjà, il apparaît que les recourants ne parviennent pas à démontrer l'existence d'une infraction pénale qui aurait pour conséquence de renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant.

A toutes fins utiles, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de préciser que, dans la mesure où l'Etat requérant n'a pas fourni de garantie sur l'origine des données en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 143 II 224), le fait de fonder une demande d'assistance sur des données volées, soit des données acquises par des actes effectivement punissables au regard du droit suisse dans le sens très restrictif que lui a donné la jurisprudence (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.1), ne constitue pas en soi une violation du principe de la bonne foi reconnue en droit international public (cf. arrêts du TAF A-3665/2020 consid. 5.5, confirmé par le TF 2C_893/2021 du 11 novembre 2021 ; A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 5.2.1.2, confirmé par le TF dans l'arrêt 2C_88/2018 du 7 décembre 2018).

Par voie de conséquence, quand bien même les recourants auraient prouvé l'existence d'un acte illicite, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, cela n'aurait de toute manière pas *ipso facto* pour effet de rendre la requête de l'Etat français contraire au principe de la bonne foi. La jurisprudence précitée a en effet clairement établi que le fait d'exploiter des renseignements issus de données volées n'était pas intrinsèquement contraire au principe

de la bonne foi mais dépendait au contraire d'un engagement éventuellement pris par l'autorité requérante de ne pas utiliser des données volées spécifiques. Or, il n'y a dans le cas d'espèce aucun engagement correspondant de la part de l'autorité française, et la requête d'assistance à l'origine de la présente procédure se distingue ainsi fondamentalement de celle dans laquelle (ATF 143 II 224 précité) le Tribunal fédéral avait admis que la France s'est engagée vis-à-vis de la Suisse à ne pas utiliser les données Falciani.

Le grief étant mal fondé, il s'agit ici de le rejeter.

3.6 S'agissant des caviardages requis par les recourants (cf. consid. D.a ci-avant), la Cour observe que la conclusion des recourants tendant à ce que l'AFC soit invitée à caviarder les informations non couvertes par la demande des autorités françaises quant à la période concernée et/ou quant à des tiers non concernés dans les documents qui seront transmis n'est suivie d'aucune autre forme de motivation. Or, ce grief ne satisfait clairement pas aux exigences de motivation de l'art. 52 PA et pourrait déjà être écarté pour cette seule raison.

Cela dit, et par abondance de motivation, le Tribunal de céans rappelle que les recourants doivent désigner chaque donnée à caviarder relative à un tiers non concerné, de sorte qu'ils ne sauraient se contenter de solliciter un caviardage de manière toute générale (cf. arrêts du TAF A-3810/2018 du 20 avril 2021 consid. 5.1.1 ; A-3734/2017 du 31 août 2020 consid. 3.11 ; A-3703/2017 du 23 avril 2020 consid. 5.3.3 et A-1538/2018 du 11 septembre 2019 consid. 4.5.2). En l'occurrence, les recourants n'ont fourni aucune liste détaillée des données à retrancher et ne se sont pas attardés à mentionner les annexes visées par ces caviardages. Compte tenu de la formulation trop générale de ce grief, la Cour de céans ne procédera pas elle-même à un examen des données dont le caviardage est requis. En outre, un renvoi à l'autorité inférieure n'est ici pas envisageable dès lors que l'analyse du dossier révèle que l'AFC a déjà procédé aux caviardages nécessaires et que les informations contenues dans la documentation à transmettre remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 3.3.2 et 3.4.2 ci-avant).

Compte tenu des éléments qui précèdent, le grief est rejeté.

3.7 Enfin, 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 pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. consid. 2.6 ci-avant ; art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; ATF 142 II 13 consid. 3.4 et 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). La Cour de céans observe d'ailleurs qu'au ch. 5 du dispositif de la décision finale notifiée au recourant, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité française au respect dudit principe (« d'informer la DGFP que les renseignements transmis sont soumis dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR) »). Il n'est toutefois pas mentionné dans le dispositif que les informations transmises ne pourront être utilisées dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du 28 mars 2018 de sorte qu'il convient, au vu des avis divergents tant au niveau international que national quant à la portée du principe précité et, en particulier, sur sa composante personnelle, que l'AFC informe précisément l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises (cf. ATF 142 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4 ; arrêt du TAF A-5522/2019 précité consid. 3.4.3).

4.

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

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

5.

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.

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, que dans une procédure concernant la personne mentionnée au ch. 1 du dispositif de la décision finale du 26 septembre 2019.

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 et à l'autorité inférieure.

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

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

Indication des voies de droit :

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

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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