



## Arrêt du 23 août 2021

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Marianne Ryter, Emilia Antonioni Luftensteiner, juges,  
Rafi Feller, greffier.

---

Parties

**Hoirie de feu A.** \_\_\_\_\_, formée par :

1. **B.** \_\_\_\_\_,
2. **C.** \_\_\_\_\_,
3. **D.** \_\_\_\_\_,

tous représentés par  
Maître Gregory von Gunten,  
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** 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; cet accord est publié en partie au RS 0.672.934.91).

**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 engagée 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.

**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 (décision finale de l'AFC, p. 27s. ; 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 irrecevables les recours déposés contre ces décisions : 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;).

**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 *supra*). 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 de 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.**

**G.a** La présente procédure d'assistance administrative, menée par devant l'AFC sous le numéro de référence [...], concernait initialement feu E.\_\_\_\_\_, décédée en 2010. Ses descendants directs et enfants, mais également héritiers, F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_ et feu A.\_\_\_\_\_ (ci-après: A.\_\_\_\_\_) décédé en 2014 furent également concernés à teneur du dispositif (ch. 1) de la décision querellée.

**G.b** Par courriers des 12 août 2016 et 26 mai 2017 dans le cadre de la procédure précitée, les anciens mandataires des personnes concernées susmentionnées produisirent six procurations mentionnant des pouvoirs de représentation pour les descendants directs de feu E.\_\_\_\_\_, ainsi que pour C.\_\_\_\_\_, Isabelle et D.\_\_\_\_\_, eux-mêmes enfants de feu A.\_\_\_\_\_.

**G.c** L'AFC requit alors des mandataires précités, par courrier du 31 mai 2017 et entretien téléphonique du 20 juillet 2017, la preuve que les trois enfants de feu A.\_\_\_\_\_ étaient ses héritiers et sollicita ainsi la production d'un certificat d'héritier pour la succession de feu A.\_\_\_\_\_.

**G.d** Par courrier du 27 février 2018, les anciens mandataires fournirent un certificat attestant du statut d'héritiers des descendants de feu E.\_\_\_\_\_.

sur lequel figurait notamment A.\_\_\_\_\_. Dit courrier mentionnait en outre (i) qu'il n'existait pas de dispositions testamentaires et (ii) que A.\_\_\_\_\_ était l'un des quatre héritiers de feu E.\_\_\_\_\_ née France. Aucun certificat d'héritier attestant de la qualité des héritiers de A.\_\_\_\_\_ n'a en revanche été transmis.

**G.e** Divers échanges de courriels entre le 25 et le 30 octobre 2018 eurent ensuite lieu entre l'AFC et les anciens mandataires des héritiers de feu E.\_\_\_\_\_, autres que les recourants, concernant l'accès aux pièces du dossier pour F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, et H.\_\_\_\_\_. Dans ce cadre, l'AFC n'a plus mentionné feu A.\_\_\_\_\_, respectivement ses héritiers.

#### **H.**

Par décision finale du 12 mai 2020 publiée dans la Feuille fédérale, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française concernant feu A.\_\_\_\_\_. Dite décision ne fut pas notifiée aux anciens mandataires des recourants.

#### **I.**

**I.a** Le 23 juin 2020, C.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_ résilièrent le mandat les liant à leurs anciens avocats et en mandatèrent un nouveau le 4 septembre 2021.

**I.b** Par courrier du 1<sup>er</sup> octobre 2020, le mandataire précité s'annonça auprès de l'AFC qui l'informa, par retour de courrier daté du 8 octobre 2020, qu'une décision finale avait été publiée le 12 mai 2020 dans la Feuille fédérale en l'absence de certificat d'héritier au dossier.

**I.c** Par courrier du 22 octobre 2020, le certificat d'héritier, daté du [...] 2014, de feu A.\_\_\_\_\_ fut transmis à l'AFC.

#### **J.**

Par mémoire du 9 novembre 2020, C.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_ (ci-après : les recourants) ont interjeté recours contre la décision finale du 12 mai 2020 précitée en concluant principalement à la constatation de sa nullité et subsidiairement à son annulation. A l'appui de leur recours, les recourants ont invoqué que la notification de la décision finale par voie édictale était irrégulière et qu'elle aurait dû intervenir en notifiant dite décision directement aux anciens mandataires des recourants, ces derniers étant alors valablement représentés et disposant d'un domicile de notification en Suisse.

**K.**

Par réponse du 7 janvier 2021, l'autorité inférieure a conclu à l'irrecevabilité du recours sous suite de frais et dépens et subsidiairement à ce qu'un délai lui soit octroyé pour se déterminer.

**L.**

Par courrier du 30 avril 2021, les recourants ont requis du Tribunal qu'il rappelle l'interdiction faite à l'autorité inférieure de transmettre les informations.

**M.**

Par ordonnance du 4 mai 2021, la Cour de céans a invité l'autorité inférieure par ordonnance à se déterminer sur le fond.

**N.**

Par courrier du 28 mai 2021, l'autorité inférieure a confirmé ses conclusions quant à la recevabilité du recours et a conclu, de manière subsidiaire, à son rejet quant au fond. Dites déterminations ont été transmises aux recourants en date du 17 juin 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 (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]).

**1.2** 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<sup>er</sup> 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).

**1.3** Le recours déposé répond aux exigences de forme (art. 52 PA), les recourants disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

**1.4** S'agissant du délai de recours, l'autorité inférieure soutient que le recours est tardif, et partant irrecevable, étant donné que la publication de la décision finale est survenue le 12 mai 2020 et que le recours n'a été déposé que le 9 novembre 2020. Les recourants, quant à eux, estiment que la décision finale du 12 mai 2020 n'aurait pas dû faire l'objet d'une publication mais leur être notifiée par l'intermédiaire de leurs anciens mandataires qui les représentaient valablement, de sorte que dite décision finale serait nulle pour motif de notification irrégulière, respectivement que le recours est recevable. La Cour de céans traitera la question de la notification et de la tardiveté du recours ci-après (cf. consid. 2 et 3 *infra*).

**1.5** 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).

## **1.6**

**1.6.1** 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; arrêt du TAF A-768/2020 du 7 juillet 2020 consid. 2.1.1 non reproduit in ATAF 2020 III/1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n° 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n° 1146 ss).

**1.6.2** 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 (cf. ATF 130 I 258 consid. 5;



ATF 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; arrêt du TAF A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.2.1).

**1.6.3** 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; 135 III 334 consid. 2 et 2.1; 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 huit décisions finales (cf. consid. E.a *supra*). Ces décisions finales ont été attaquées devant le Tribunal fédéral qui 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 (cf. ATF 146 II 150; 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, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions: 2C\_316/2021, 2C\_319/2021 et 2C\_320/2021, tous du 30 avril 2021], ainsi que les arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 tous du 3 août 2020 consid. 3).

## 2.

Il sied au préalable de déterminer si le recours est recevable (cf. consid. 1.4 *supra*). A cet égard, il existe, à tout le moins, trois solutions envisageables. Si, d'abord, la décision finale du 12 mai 2020 devait être considérée comme nulle, comme le soutiennent les recourants, alors elle devrait être constatée 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, le

recours devrait être considéré comme irrecevable, vu sa tardiveté. Enfin, troisième solution, si la décision elle-même devait être considérée comme valable, mais sa notification comme viciée, il conviendrait alors de déterminer si les recourants ont agi d'une manière telle qu'il y ait lieu d'entrer en matière sur le recours.

**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). Lorsqu'une décision est entachée de vices de forme, en particulier de notification, celle-ci est en principe considérée comme irrégulière. 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). Cependant, la jurisprudence n'attache pas nécessairement la nullité à l'existence de vices dans la notification; la protection des parties est suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité (cf. ATF 132 I 249 consid. 6). 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).

**2.2** 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 réglée 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<sup>er</sup> avril 2015 consid. 2.1; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 2).

En l'espèce, l'autorité inférieure, ayant été informée du décès de A.\_\_\_\_\_, a requis de ses mandataires un certificat d'héritier afin de déterminer exactement qui étaient ses héritiers et donc les parties qui allaient se substituer au défunt dans la procédure. L'autorité avait connaissance du mandat confié, postérieurement au décès, par les enfants du défunt, mais n'a pas obtenu de certificat d'héritier, et ce malgré plusieurs sollicitations. A la date de publication de la décision attaquée le 12 mai 2020, l'autorité inférieure disposait cependant des informations suivantes : feu A.\_\_\_\_\_ était l'un des quatre héritiers légaux de feu E.\_\_\_\_\_ et il était est décédé en 2014; les recourants sont les trois enfants de ce dernier, ils avaient collectivement, comme leur père de son vivant, octroyé une procuration aux mêmes (anciens) mandataires que les autres héritiers de feu E.\_\_\_\_\_ et avaient fait élection de domicile auprès de ces derniers.

**2.3** Eu égard au fait qu'en l'absence de certificat d'héritier, l'instance inférieure a procédé à la notification de la décision concernant le défunt par voie édictale, il y a lieu de déterminer le rôle du certificat d'héritier dans la présente procédure. La question de la substitution de parties ensuite d'un décès (d'une manière générale, cf. ATF 106 II 346 ; BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, p. 142), au regard spécifiquement de l'art. 18a LAAF, sera traitée ultérieurement (consid. 9 *infra*).

On rappellera dans ce contexte qu'en Suisse le certificat d'héritier est un document établi par l'autorité compétente de la juridiction gracieuse qui atteste de la qualité d'héritier de la succession d'un défunt et des personnes qui y sont mentionnées (cf. ATF 118 II 108 consid. 1; arrêt du TF 5A\_91/2019 du 4 février 2020 consid. 1; 5A\_570/2017 du 27 août 2018 consid. 7.2; FRANK EMMEL in Daniel Abt/Thomas Weiber, Praxiskommentar

Erbrecht, 4<sup>ème</sup> éd., 2019, n. 1 ad art. 559 CC; EDUARD SOMMER, Die Erbscheinigung nach schweizerischem Recht, p. 59). Le certificat d'héritier ne permet pas la reconnaissance d'un droit matériel mais uniquement celle d'une situation de fait, de sorte qu'il ne constitue qu'une pièce de légitimation provisoire (cf. ATF 128 III 318 consid. 2.2.2; 118 II 108 consid. 2b; arrêts du TF 5A\_570/2017 du 27 août 2018 consid. 7.2; 5A\_533/2015 du 7 décembre 2015 consid. 4.1 et les autres références citées; 5A\_841/2013 du 18 février 2014 consid. 5.2.2; 5A\_800/2013 du 18 février 2014 consid. 4.2.2; EMMEL, op. cit. n. 2 ad art. 559 CC).

En ce sens, force est de constater que le certificat d'héritier est déterminant pour la définition de la qualité de partie et que la requête de l'autorité inférieure était légitime. Ainsi, ne serait-ce que pour des motifs de sécurité juridique, l'autorité inférieure ne saurait reconnaître automatiquement la qualité de partie à toute personne qui indique être héritière d'un *de cuius* et ce même s'il existe des indices forts que tel est bien le cas, comme en l'espèce; une telle exigence ne saurait non plus être diminuée, dans un contexte international, lorsque des personnes sont domiciliées à l'étranger. En effet, l'autorité inférieure ne pouvait entreprendre de démarches supplémentaires pour déterminer avec précision la qualité d'héritiers des recourants. Certes, toutes les juridictions nationales ne connaissent pas un certificat d'héritier dans le sens décrit précédemment. Toutefois, ce qui était déterminant, c'était bien l'attestation de la qualité d'héritier, quel que soit le moyen ou la forme de cette preuve.

Par ailleurs, le Tribunal fédéral accorde également une importance certaine à l'attestation de l'hérédité lorsqu'une procédure doit être poursuivie par les héritiers d'une partie. Ainsi, dans l'arrêt 2C\_405/2019 du 16 mai 2019 (cf. consid. 2), qui concerne précisément un cas d'assistance administrative en matière fiscale, le Tribunal fédéral a rappelé qu'« en cas de décès d'une partie, la procédure est en règle générale suspendue de plein droit et, sauf répudiation, la procédure reprise dès que la qualité d'héritier est établie ». Il a cependant, dans cet arrêt, indiqué que la question n'avait pas à être tranchée le recours étant irrecevable. Cela étant, le *rubrum* de cette décision ne fait figurer que la personne concernée décédée comme partie à la procédure et non pas ses héritiers. En outre, l'absence de production d'un certificat d'héritier a pour conséquence dans la procédure précitée que le TF ne met finalement aucun frais à la charge des héritiers.

En résumé, en cas de décès d'une partie à la procédure, comme ce fut le cas de feu A.\_\_\_\_\_, la production d'un certificat d'héritier ou toute autre

preuve d'une telle qualité est seule à même de permettre à l'AFC d'admettre la nouvelle partie dans la procédure, respectivement de s'assurer que celle-ci soit effectivement concernée.

La Cour de céans retient que les recourants ont transmis trois procurations les concernant à l'AFC par l'entremise de leurs anciens mandataires en date du 26 mai 2017, mais qu'ils n'ont toutefois pas remis de certificat d'héritier alors que l'autorité inférieure avait interpellé leurs mandataires à deux reprises (cf. Faits G.c *supra*). Compte tenu de l'importance du certificat d'héritier relevée ci-dessus, l'autorité inférieure n'a pas fait preuve de formalisme excessif en sollicitant cette preuve à plusieurs (deux) reprises.

Par conséquent, le motif de nullité invoqué par les recourants, en tant qu'il porte sur la décision elle-même, ne peut être reconnu en l'espèce, étant rappelé que la nullité absolue ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou particulièrement reconnaissables, et pour autant que la constatation de la nullité ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit (cf. consid. 2.1 *supra*; en dernier lieu il sied encore de citer l'ATF 146 I 172 consid. 7.6 dans lequel le TF relève qu'une erreur de l'autorité sur un point qui suppose une part d'appréciation ne relève en principe pas d'un vice à ce point grave qu'il justifie de prononcer, d'office, la nullité de la décision). En l'espèce, la notification par voie édicte dans les circonstances concrètes ne constitue pas un vice si grave qu'il doive entraîner la nullité de la décision.

Cela étant, la question de savoir si l'autorité inférieure aurait dû interpeler une nouvelle fois les recourants respectivement leurs anciens mandataires avant la publication, voire leur fixer un ultime délai comminatoire, si elle ne relève pas de la nullité pourrait cependant avoir vicié la notification de la décision litigieuse. En conclusion sur ce point, on ne saurait admettre que la décision elle-même est entachée d'un vice si grave, au sens de la jurisprudence, qui entraînerait la nullité de la décision finale du 12 mai 2020. Il y a cependant lieu de contrôler si la protection des parties a été suffisamment garantie lors de la notification irrégulière et si elle a ainsi atteint son but malgré cette irrégularité (consid. 3 *infra*).

### **3.**

Il sied à ce stade de contrôler si la notification de la décision attaquée n'a pas été viciée.

**3.1** Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il convient de distinguer la notification irrégulière, de l'absence totale de notification du jugement ou

de la décision. Ces actes n'existent légalement qu'une fois qu'ils ont été officiellement communiqués aux parties. Tant qu'ils ne l'ont pas été, ils sont réputés inexistantes (Nichturteil; cf. ATF 142 II 411 consid. 4.2 p. 413; 122 I 97 consid. 3a/bb p. 99 ; arrêt du TF 2C\_160/2019 du 5 novembre 2019 consid. 4.1 ; voir également LYSANDRE PAPADOPOULOS, Notification extra-territoriale en matière fiscale: hésitations du Tribunal fédéral, clarifications des Traités, RDAF 2020 II 1).

Une notification qui a été effectuée peut atteindre son but, même entachée d'irrégularité. Il y a 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. 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, l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance, de quelque manière que ce soit, de la décision qu'il entend contester (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a/aa p. 99; arrêts 2C\_1021/2018 du 26 juillet 2019 consid. 4.2; 2C\_309/2018 du 10 septembre 2018 consid. 4.1; 2C\_408/2016 et 2C\_409/2016 du 19 juin 2017 consid. 2.1 et 3.2; 2C\_827/2015 et 828/2015 du 3 juin 2016 consid. 3.3, non publiés in ATF 142 II 411; 8C\_130/2014 du 22 janvier 2015 consid. 2.3.2, in SJ 2015 I 293). Cela signifie notamment qu'une décision, fût-elle notifiée de manière irrégulière, peut entrer en force si elle n'est pas déferée au juge dans un *délai raisonnable* (arrêt 1C\_311/2018 du 2 avril 2019 consid. 3.2 et la référence citée).

**3.2** En l'espèce, malgré les procurations du 26 mai 2017 transmises à l'autorité inférieure, la qualité de partie des descendants de feu A. \_\_\_\_\_ demeurerait incertaine. Toutefois, comme le relèvent les recourants, l'autorité inférieure n'a jamais informé les anciens mandataires des recourants des conséquences juridiques attachées au défaut de la remise d'un certificat d'héritier en bonne et due forme en 2018. Elle n'a en particulier pas indiqué que la décision serait notifiée par la voie édictale.

D'une manière générale, l'autorité doit établir d'elle-même les faits, dans la mesure exigée par l'application correcte de la loi. Elle ne saurait attendre que l'administré lui fournisse spontanément les renseignements et preuves adéquats. Il lui appartient en conséquence également de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Plus important encore, lorsque tel est le cas, l'autorité doit surtout avertir l'intéressé des conséquences d'un défaut de collaboration (cf. art. 23 PA ; ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêt du TF 5A\_43/2019 du

16 août 2019 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 2.3 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.3.1).

Or, en l'espèce, l'autorité inférieure n'a pas averti les recourants de ce que l'absence de production du certificat d'héritier aurait comme conséquence une publication anonymisée dans la Feuille fédérale. Un tel avertissement était d'autant plus important que cette publication n'a pas été au moins doublée en l'occurrence d'une information simultanée aux recourants et qu'elle est intervenue après une longue période de temps durant laquelle la procédure était *de facto* suspendue. Certes, les (anciens) mandataires des recourants n'ont pas fait preuve de toute la diligence requise puisque l'autorité inférieure a requis à plusieurs reprises la remise de la preuve de l'hérédité. En outre, lesdits mandataires n'ont pas contesté respectivement ne se sont pas manifestés lorsqu'ils n'ont pas eu accès au dossier concernant feu A. \_\_\_\_\_ en octobre 2018 (cf. bordereau de pièce, annexe de la pièce 55, let. a, b et c), alors que l'autorité leur permettait a contrario d'accéder au dossier des trois autres membres de la succession de feu E. \_\_\_\_\_. Le Tribunal comprend également que, dans une administration de masse, il soit difficile de requérir indéfiniment des pièces d'un mandataire. Il suffisait cependant à l'AFC de faire parvenir dès son premier courrier l'indication comminatoire de l'art. 23 PA, signalant ainsi clairement à la partie qu'elle allait procéder à une notification par la voie édictale à défaut de pièce. En ne procédant pas ainsi après une pause de plusieurs mois dans la procédure, l'autorité n'a pas procédé conformément à la PA et il y a lieu d'admettre que la notification par voie édictale, telle qu'intervenue en l'espèce, était viciée, c'est-à-dire inopérante, compte tenu des circonstances particulières du cas. Dans ces circonstances, les recourants qui ont déposé leur recours le 9 novembre 2020 après avoir pris connaissance de la décision par courrier de l'AFC daté du 8 octobre 2020 doivent être considérés comme ayant agi dans un délai raisonnable dès la connaissance effective de la décision finale du 12 mai 2020, conformément à la jurisprudence précitée (cf. consid. 3.1 in fine *supra*). Par conséquent, il y a lieu d'entrer en matière sur ses mérites.

#### 4.

De manière préliminaire, la Cour constate que si le recours porte pour l'essentiel sur la question de la nullité de la décision attaquée, les parties ont eu l'occasion de se déterminer sur le fond. En effet, l'autorité inférieure, qui avait expressément requis de pouvoir se déterminer au fond si la Cour de céans admettait l'entrée en matière sur le recours, a été invitée à le faire et a conclu, en date du 28 mai 2021, de manière subsidiaire, au rejet du recours quant au fond. Dites déterminations ont par ailleurs été transmises

aux recourants en date du 17 juin 2021, sans que ceux-ci ne prennent position.

Compte tenu de ce qui précède et dès lors que le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale n'impose pas de double degré de juridiction, le Tribunal renoncera en l'espèce à renvoyer l'affaire à l'autorité inférieure, cette solution se justifiant aussi au regard du principe de célérité qui prévaut en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. arrêt du TF 2C\_232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 5.1 et les références citées). En l'occurrence, les faits constatés dans la décision attaquée sont suffisants pour que le Tribunal puisse statuer. Il n'est donc pas nécessaire de renvoyer la cause à l'AFC malgré le vice de notification.

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** 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; cf. 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; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1; A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR]; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 2.1.1; A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

**5.1.2** 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; cf. arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications con-



cernent 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; A-1563/2018, tous 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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 *infra*, sur la qualification de la présente demande; cf. ATF 146 II 150 consid. 5.6; arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020; A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 2.1.2; A-1534/2018; A-1555/2018; A-1562/2018; A-1563/2018, tous du 3 août 2020 consid. 2.3).

**5.2** 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; cf. arrêts du TAF A-6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2; A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

**5.3** 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 fournie, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (cf. 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; 142 II 161 consid. 2.1.1; arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1).

#### **5.4**

**5.4.1** 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 (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les

déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

**5.4.2** La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (cf. ATF 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 (cf. 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).

**5.4.3** 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).

## **5.5**

**5.5.1** 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 »]; cf. 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 (cf. 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 (cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

**5.5.2** 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 139 II 404 consid. 7.2.3; 146 II 150 consid. 6.1.3). 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 des fishing expeditions proscrites (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 (146 II 150 consid. 6.2.2).

**5.6** 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 (art. 28 CDI CH-FR; cf. arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel du principe précité, en ce sens que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte des lois des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation (voir ATF 147 II 13 consid. 3.4; ATF 146 I 172 consid. 7.1.3; arrêts du TAF A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 9.2; A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.6).

## **5.7**

**5.7.1** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (cf. arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (cf. 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).

**5.7.2** 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 (cf. arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (cf. arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2; A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 4.3 *supra*; cf. arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

**5.8** 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. 4.3 *supra*) de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

**5.9** 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; 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 assujetti 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; 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).

## 6.

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid 7 *infra*), avant de traiter successivement les autres conditions de l'assistance administrative en tenant compte de ce que les recourants n'ont

pas fait valoir spécifiquement de griefs matériels, même après que l'autorité inférieure a pris position à cet égard (cf. consid. 8 *infra*).

Dans ce cadre, 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. 1.6.3 *supra*), seuls seront traités spécifiquement les griefs invoqués par les recourants 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; A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3; A-1534/2018; A-1555/2018; A-1562/2018; A-1563/2018, tous du 3 août 2020 consid. 3).

## 7.

**7.1** 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 recourants, de telle sorte qu'il y a lieu d'admettre que les conditions formelles sont satisfaites.

**7.2** 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<sup>er</sup> 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 puisse en principe également les formuler individuellement (cf. ATF 146 II 150 consid. 4.4; 143 II 628 consid. 4.4 et 5.1; arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4.4; 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1).

## 8.

Les recourants ne soulèvent aucun grief d'ordre matériel dans le cadre de leur recours (cf. consid. 4 *supra*).

Quoi qu'il en soit, au vu de la jurisprudence présentée ci-avant (ATF 146 II 150), il sied de retenir que les renseignements requis par l'autorité fiscale française sont vraisemblablement pertinents (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2; arrêt du TAF A-3045/2020 du 1<sup>er</sup> avril 2020 consid. 5.1.2; cf. aussi consid. 5.3 *supra*). Les données à transmettre en l'espèce sont en effet de même nature (données bancaires) que celles traitées dans l'ATF 146 II 150 précité.

En second lieu, le Tribunal ne voit pas de motifs qui permettraient de remettre en doute le respect du *principe de bonne foi et de l'interdiction des fishing expeditions* (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2; arrêts du TAF A-3045/2020; A-3047/2020; A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions: arrêts du TF 2C\_316/2021; 2C\_319/2021; 2C\_320/2021, tous du 30 avril 2021] consid. 5.4 et 5.5 *supra*), du *principe de subsidiarité* (arrêts du TAF A-3045/2020; A-3047/2020; A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : 2C\_316/2021; 2C\_319/2021; 2C\_320/2021, tous du 30 avril 2021] consid. 5.7 *supra*), l'autorité requérante ayant indiqué dans sa demande du 11 mai 2016 qu'elle avait épuisé toutes les sources possibles

pour obtenir ces informations sans y aboutir. Au demeurant, rien ne laisse penser que le droit suisse ou le droit interne français s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents litigieux (cf. consid. 5.8 *supra*). Enfin, la Cour de cassation a jugé que les codes de domicile français figurant sur les listes B et C constituaient des critères d'assujettissement suffisants pour considérer que les personnes y figurant étaient assujetties en France durant la période de contrôle (cf. arrêt du TAF A-5662/2020 du 10 mai 2021 consid. 5 [le TF a déclaré irrecevable le recours déposé contre cette décision: arrêt du TF 2C\_435/2021 du 2 juin 2021]).

L'autorité fiscale française n'a, pour le surplus, pas violé le principe de spécialité respectivement aucun indice ne permet de conclure qu'elle a l'intention de violer ledit principe. Au contraire, l'autorité requérante a même expressément fourni des garanties suffisantes concernant le respect de ce principe (cf. ATF 146 II 150 consid. 7; arrêts du TAF A-3045/2020; A-3047/2020; A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions: arrêts du TF 2C\_316/2021; 2C\_319/2021; 2C\_320/2021, tous du 30 avril 2021]).

Compte tenu cependant de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (ATF 147 II 13 consid. 3.5; 2C\_545/2019 précité consid. 4.7), intervenue postérieurement à la décision querellée et relative au principe de spécialité (consid. 4.6 *supra*), il convient que l'AFC informe l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises plus précisément que cela ne résulte du ch. 3 du dispositif de la décision querellée. Il sied ainsi de rappeler à l'autorité requérante que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre de feu A. \_\_\_\_\_ ainsi que des autres personnes concernées mentionnées au ch. 1 du dispositif de la décision finale du 12 mai 2020 conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

**9.** Il reste encore à se déterminer sur le grief évoqué par les recourants en lien avec la prétendue violation de l'art. 18a LAAF.

**9.1** L'art. 18a LAAF a été introduit par le ch. I de la Loi fédérale du 21 juin 2019 sur la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales; il est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> novembre 2019 (RO 2019 3161). Il prévoit désormais que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées. Leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie. Dans les procédures d'assistance administrative visant des personnes décédées, leurs successeurs légaux ont qualité de partie et

qualité pour recourir (cf. FF 2019 277, 301 s.). Avant son entrée en vigueur, il ne pouvait être fourni d'assistance administrative pour des personnes décédées, qui n'avaient pas la capacité d'être partie et d'ester en justice (cf. arrêts du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.6; A-6829/2010 du 4 février 2011 consid. 3.1; A-6630/2010 du 19 juillet 2011 consid. 3.1).

**9.2** L'adoption de cette nouvelle disposition n'a pas été accompagnée d'une disposition transitoire particulière. D'une manière générale, les dispositions qui régissent l'assistance administrative, par exemple celles qui prévoient le contenu de la demande d'assistance, sont par nature procédurales. Les conventions de double imposition posent des règles qui fixent les exigences matérielles de cette procédure, alors que le droit interne sert à en concrétiser l'exécution en Suisse (ATF 143 II 628 consid. 4.3; cf. aussi ATF 146 II 150 consid. 5.4; 139 II 404 consid. 1.1 ; arrêt du TF 2C\_880/2020 du 15 juin 2021 consid. 6.1). En tant que règle procédurale, il faut admettre que l'art. 18a LAAF est donc d'application immédiate.

En l'espèce, la décision attaquée – que l'on prenne par ailleurs sa date de publication dans la Feuille fédérale ou de prise de connaissance par les recourants – est postérieure à l'entrée en vigueur de l'art. 18a LAAF, de telle sorte qu'elle est pleinement applicable à la présente procédure.

**9.3** Le but premier de cette disposition est de permettre la transmission des renseignements vraisemblablement pertinents pour des personnes ne disposant pas de la capacité d'être partie ou d'ester en justice telle que les personnes décédées (FF 2019 277, 301). C'est pour résoudre ce problème de « capacité » que cette disposition a été adoptée et prévoit que les personnes (même décédées), les masses patrimoniales distinctes et les autres entités juridiques au sujet desquelles des renseignements sont réclamés dans la demande d'assistance administrative se voient conférer le statut de partie (FF 2019 277, 301). Dans les procédures d'assistance administrative visant des personnes décédées, leurs successeurs légaux ont qualité de partie et qualité pour recourir. Expliquant le contexte dans lequel cette disposition a été adoptée, le Conseil fédéral indique: « Selon le droit suisse, il ne peut être fourni d'assistance administrative pour des personnes décédées, qui n'ont pas la capacité d'être partie et d'ester en justice. Il en va de même pour la succession. Afin qu'il soit tout de même possible de fournir une assistance administrative dans les procédures visant une personne décédée, la pratique actuelle de l'AFC consiste à déterminer qui sont les éventuels successeurs légaux pouvant servir de

destinataires de la décision. Cette pratique n'est cependant possible que si les successeurs légaux disposent selon le droit suisse de la capacité d'être partie et d'ester en justice » (FF 2019 277, 300).

**9.4** Contrairement à ce qu'avancent les recourants, le but premier de l'art. 18a LAAF est de transmettre des renseignements vraisemblablement pertinents pour des personnes ne disposant pas de la capacité d'être partie ou d'ester en justice, comme les personnes décédées. Certes, dans les procédures d'assistance administrative visant des personnes décédées, leurs successeurs légaux ont qualité de partie et qualité pour recourir. Toutefois, les successeurs légaux de personnes décédées doivent notamment disposer de la capacité d'être partie et d'ester en justice selon le droit suisse. Une personne décédée reste concernée et les informations à son égard peuvent ainsi être transmises, contrairement à ce qu'indiquent les recourants (réponse p. 3; réplique p. 4). En l'espèce, il convient de rappeler que le certificat d'héritier daté du 16 septembre 2014 a été produit en cours de procédure, à savoir le 22 octobre 2020 par devant l'AFC.

## **10.**

Au vu de ce qui précède, il sied de rejeter le recours.

Les recourants, qui succombent, doivent supporter solidairement les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF; RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée. Le solde restant sera remboursé aux recourants une fois le présent arrêt définitif.

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

## **11.**

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (cf. art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF; RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (cf. art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (cf. art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

**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 la présente procédure d'assistance administrative ne peuvent être utilisées, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, que dans une procédure concernant les personnes mentionnées au ch. 1 du dispositif de la décision finale du 12 mai 2020 ainsi que les recourants.

**3.**

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

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

Le présent arrêt est adressé :

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

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Rafi Feller

**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 :