



Cour I
A-4938/2020

Arrêt du 10 mars 2023

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Emilia Antonioni Luftensteiner, Jürg Steiger, juges,
Loucy Weil, greffière.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
les deux représentés par
Maître Clara Pogia et Maître Michaël Jakubowski,
recourants,
contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-MX).

Faits :**A.**

A.a Sous plis du *** 2020, l'administration générale mexicaine en charge des contribuables d'importance (Servicio de Administración Tributaria, ci-après : le SAT, l'autorité requérante ou l'autorité mexicaine) a adressé deux demandes d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Dites demandes sont fondées sur l'art. 24 de la Convention du 3 août 1993 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement des Etats-Unis du Mexique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI CH-MX, RS 0.672.956.31).

A.b Dans ses requêtes, l'autorité mexicaine a indiqué procéder à un audit de la situation fiscale de Monsieur A. _____ (ci-après : le recourant 1), respectivement de Monsieur B. _____ (ci-après : le recourant 2) pour l'année fiscale 2016. En substance, le SAT expose que les précités étaient les actionnaires de la société C. _____ (ci-après : C. _____ SA), à raison de 50% chacun. (...), une société (...) a fait l'acquisition de la société susmentionnée, (...), pour un montant de *** milliards. Cette opération a également impliqué le transfert à l'acquéreuse des droits (...) de la société D. _____ (ci-après : D. _____ Sàrl), (...). Au terme d'une procédure d'assistance menée auprès des autorités (...), le SAT a appris que l'actionnaire unique de D. _____ Sàrl était la société E. _____ (ci-après : E. _____ Inc.). Par voie d'assistance administrative, l'autorité requérante a appris des autorités (...) que E. _____ Inc. était détenue par deux trusts, à raison de 50% chacun : le trust F.a, établi par le recourant 1, et le trust F.b, fondé par le recourant 2. Le SAT indique encore que le trustee de ces deux trusts est la société G. _____ (aujourd'hui G. _____, ci-après : G. _____ SA), sise [en Suisse]. A l'aune de ce qui précède, l'autorité mexicaine précise que le but de ses demandes est de s'assurer que les recourants ont respecté leurs obligations fiscales en lien avec les opérations décrites ci-dessus, au regard de la législation applicable en matière d'impôt sur le revenu.

A.c Dans ce contexte, l'autorité requérante a prié l'AFC de lui faire parvenir divers informations et documents concernant G. _____ SA et, surtout, les deux trusts susmentionnés (pour la liste complète des renseignements demandés, cf. p. 4 à 6 des demandes d'assistance). Elle a par ailleurs requis que l'AFC ne divulgue ni information, ni document relatif à la procédure d'assistance aux recourants, précisant qu'il en découlerait un risque d'entrave à la bonne collecte des informations. L'autorité mexicaine

a enfin prié son homologue suisse de lui fournir les renseignements requis avant le *** 2020, date limite d'achèvement de l'audit fiscal.

B.

En date du *** 2020, l'AFC a accusé réception des requêtes du *** 2020 sous référence *** et *** et pris acte de la demande du SAT tendant à ce que les personnes concernées ne soient pas informées de l'ouverture de la procédure. Elle lui a indiqué qu'une exception à l'information préalable était possible en l'espèce, étant précisé que le détenteur des renseignements devrait néanmoins être informé de l'existence de la procédure. A la demande de l'AFC, l'autorité mexicaine lui communiqua son accord quant à cette manière de procéder.

C.

C.a Par ordonnances de production du *** 2020, l'AFC requit l'administration fiscale (...) et G. _____ SA de produire, dans un délai de 14 jours, les renseignements demandés. Une interdiction d'informer toute personne de la procédure, sous la menace d'une peine d'amende, fut également signifiée aux détenteurs des renseignements.

C.b Le fisc (...) transmet les informations demandées à l'autorité inférieure, sous pli du *** 2020. G. _____ SA ne put en revanche donner suite à l'ordonnance de l'AFC ; elle lui communiqua en effet, par courrier du *** 2020, qu'elle n'était pas le trustee des deux trusts concernés.

C.c Par ordonnances de production du *** et du *** 2020, également assorties d'une interdiction d'informer, l'AFC requit la société H. _____ (ci-après : H. _____ Inc.) – identifiée comme détenteur des renseignements – de lui remettre les renseignements demandés.

C.d H. _____ Inc. transmet les informations demandées à l'autorité inférieure sous plis des ***, *** et *** 2020.

D.

Par décision finale du 3 juin 2020 relative aux requérants en qualité de personnes concernées, ainsi qu'à G. _____ SA et à H. _____ Inc. en qualité de personnes habilitées à recourir, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité mexicaine et décidé de lui transmettre les renseignements collectés. Il est également précisé que la décision sera notifiée aux intéressés dès confirmation de l'autorité requérante qu'une telle notification ne compromet plus ni le but de l'assistance administrative, ni l'aboutissement de l'enquête.

E.

E.a L'AFC transmet les renseignements demandés à l'autorité mexicaine en date du 3 juin 2020, tout en l'invitant à lui revenir sitôt que la notification aux personnes intéressées serait possible. L'autorité inférieure réitéra cette demande par courriels des *** et *** 2020.

E.b L'autorité inférieure fut par ailleurs priée par le mandataire commun de G. _____ SA et H. _____ Inc. d'autoriser l'information aux personnes concernées, dans des lignes du *** et du *** 2020.

E.c Par courrier du *** 2020, les mandataires des recourants s'enquirent de la procédure auprès de l'AFC. Ils lui exposèrent en effet que le recourant 1 avait découvert, dans le cadre d'un accès au dossier obtenu au Mexique, que des renseignements avaient été transmis par les autorités helvétiques dans le cadre d'une demande du *** 2020. Ils sollicitèrent dès lors un accès immédiat au dossier et la notification d'une décision.

E.d Le *** 2020, l'autorité mexicaine confirma à l'AFC que les personnes concernées pouvaient être informées de la procédure.

F.

Le 2 septembre 2020, l'AFC notifia la décision finale du 3 juin 2020 aux recourants, ainsi qu'aux deux personnes habilitées à recourir. Un accès au dossier complet leur fut également accordé ce même jour et le *** 2020.

G.

En date du 5 octobre 2020, les recourants ont déféré la décision finale du 3 juin 2020 au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou la Cour de céans). Ils concluent principalement, sous suite de frais et dépens, au constat de l'illicéité de dite décision. Subsidiairement, les recourants requièrent que soit constatée l'illicéité de la décision en tant qu'elle concerne la transmission de renseignements visant des tiers et/ou non pertinents à la procédure fiscale menée par l'autorité requérante.

H.

Le *** 2020, l'AFC a rendu une décision finale concernant également les recourants dans deux procédures n° *** et ***, distinctes de celles faisant l'objet de la présente cause et menées de manière « ordinaire » (soit avec information préalable des personnes concernées). Dans ce cadre, l'autorité inférieure a refusé d'octroyer l'assistance administrative au Mexique, estimant que les conditions de l'art. 24 CDI CH-MX – en

particulier la condition de la pertinence vraisemblable sous l'angle temporel – n'étaient pas réalisées.

I.

Dans sa réponse du 3 décembre 2020, l'AFC conclut au rejet du recours du 5 octobre 2020 sous suite de frais.

J.

Par réplique du 15 janvier 2021, les recourants ont complété leurs griefs et persisté intégralement dans les conclusions prises en tête de leur mémoire.

K.

Aux termes d'une duplique du 11 février 2021, l'autorité inférieure a de même précisé ses moyens et confirmé ses conclusions.

Pour autant que de besoin, les autres faits et 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 l'art. 5 al. 1 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

1.2 L'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie, en droit interne, par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans le cas d'espèce sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposées le *** 2020, les demandes d'assistance administrative litigieuses entrent 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 et 21a al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.3 Le recours déposé le 5 octobre 2020 répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), étant précisé qu'il a bien été interjeté dans les 30 jours suivant la notification, le 2 septembre 2020, de la décision entreprise. Les recourants, en tant que personnes concernées, disposent en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Leur pourvoi, dont les conclusions tendent au constat de l'illicéité de la décision (cf. art. 21a al. 2 LAAF), est ainsi recevable, sous une réserve relative aux moyens soulevés par les recourants en lien avec le principe de pertinence vraisemblable (cf. consid. 5.5 infra).

2.

2.1

2.1.1 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, n° 2.149). Le Tribunal de céans dispose ainsi d'un plein pouvoir de cognition. Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

2.1.2 A teneur de l'art. 190 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le Tribunal fédéral et les autres autorités qui appliquent le droit, dont le Tribunal de céans, sont tenus d'appliquer les lois fédérales et le droit international. Aussi l'application des lois fédérales ne peut-elle être refusée ni dans le cadre d'un contrôle abstrait, ni dans le cadre d'un contrôle concret des normes. Il s'agit certes d'une obligation d'application et non pas d'une interdiction de contrôle, en sorte qu'il peut être justifié de contrôler la constitutionnalité d'une loi fédérale à titre préjudiciel. Si une telle inconstitutionnalité est établie, la loi doit néanmoins être appliquée et le Tribunal peut uniquement inviter le législateur à modifier la disposition en question (cf. ATF 144 I 340 consid. 3.2 et 139 I 180 consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-6292/2020 du 21 mars 2022 consid. 2.3).

2.2 En l'occurrence, les recourants plaident que la décision, en ce qu'elle applique l'art. 21a LAAF, serait inconstitutionnelle et contreviendrait aux droits fondamentaux de procédure. L'illicéité de la transmission des

renseignements devrait ainsi être constatée, en premier lieu, à la lumière des garanties de procédure. Cela étant, les recourants excipent également du principe de l'ordre public, qui aurait été violé dans le cas d'espèce ; le Mexique ne répondrait en effet pas aux critères de l'Etat de droit et serait incapable de garantir la confidentialité des informations qui lui ont été remises. Ils se prévalent en outre d'une violation de l'art. 21a LAAF, dont les conditions d'application n'auraient pas été remplies lors de la transmission des renseignements. L'AFC aurait de surcroît outrepassé ses compétences en recherchant elle-même, respectivement en s'adressant de sa propre initiative à un autre détenteur des renseignements que celui désigné dans les demandes. Les recourants contestent enfin que les informations communiquées à l'autorité requérante aient satisfait aux exigences découlant du principe de la pertinence vraisemblable. La transmission des renseignements serait ainsi intervenue au mépris du droit applicable, en sorte que l'illicéité de la décision devrait être constatée.

La Cour de céans examinera d'abord le droit applicable et procédera à un rappel des dispositions et principes régissant l'assistance administrative avec le Mexique (cf. consid. 3 infra). Le Tribunal analysera ensuite la forme de la demande (cf. consid. 4 ci-dessous), avant de traiter successivement des griefs invoqués par les recourants (cf. consid. 5 infra).

3.

3.1

3.1.1 L'assistance administrative avec le Mexique est régie par l'art. 24 CDI CH-MX – largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) – et par le ch. 11 du Protocole joint à la CDI CH-MX (publié également au RS 0.672.956.31, ci-après : Protocole CDI CH-MX). Les dispositions précitées ont été introduites, dans leur version actuelle, par un Protocole de modification du 18 septembre 2009, et sont en vigueur depuis le 23 décembre 2010 (RO 2010 6369 ; cf. Message concernant l'approbation d'un protocole modifiant la CDI CH-MX du 27 novembre 2009, FF 2010 163).

La Convention s'applique aux impôts sur le revenu perçus pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception. Il s'agit notamment, en ce qui concerne le Mexique, (i) de l'impôt sur le revenu et (ii) de l'impôt d'entreprise à taux unique (art. 2 par. 1 et 3 let. a CDI CH-MX). Les modifications du 18 septembre 2009 s'appliquent aux demandes d'assistance administrative relatives aux années de taxation 2011 et

suivantes (cf. art. XIV par. 3 du Protocole de modification du 18 septembre 2009).

3.1.2 En l'espèce, l'autorité mexicaine a déposé deux demandes visant à appliquer sa législation en matière d'impôt sur le revenu à deux de ses contribuables, pour l'année fiscale 2016. Aussi, les dispositions précitées de la CDI CH-MX sont applicables en leur version actuelle à la présente cause.

3.2 Sur le plan formel, la demande de renseignements doit indiquer les éléments qui ressortent du ch. 11 let. c du Protocole CDI CH-MX, à savoir (i) le nom et l'adresse de la ou des personnes visées par le contrôle ou l'enquête et, si disponibles, les autres éléments qui facilitent l'identification de cette ou de ces personnes tels que la date de naissance, l'état civil ou le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée par la demande ; (iii) une description des renseignements demandés y compris de leur nature et de la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis ; (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande ; (v) le nom et l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis. Cette liste d'indications sur le contenu de la demande est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, la condition de la pertinence vraisemblable est présumée remplie (cf. consid. 3.3 ci-après ; ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêts du TAF A-5213/2020 du 28 novembre 2022 consid. 2.4.3 et A-3221/2018 du 6 avril 2022 consid. 4.2).

3.3

3.3.1 Aux termes de l'art. 24 par. 1 CDI CH-MX, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale des Etats contractants. La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements requis – clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Cette exigence est réputée respectée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; cf. ch. 11 let. b du Protocole CDI CH-MX) ou celle de demander des renseignements manifestement

impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative.

3.3.2 Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (cf. consid. 3.4 infra ; ATF 142 II 161 consid. 2.1.1). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 143 II 185 consid. 3.3.1). Il n'appartient au demeurant pas à l'Etat requis de s'interroger, au-delà du seul contrôle de plausibilité, sur le droit interne, matériel ou procédural, de l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.3). La condition de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 et 142 II 161 consid. 2.1.1).

3.4 Les procédures d'assistance administrative sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.5.4). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111]). En l'occurrence, cette présomption implique 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 ; arrêts du TAF A-5213/2020 du 28 novembre 2022 consid. 2.3 et A-7371/2018 du 19 novembre 2021 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, auquel cas le principe de la confiance ne s'oppose 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 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1). En droit interne, la conséquence procédurale d'une demande violant le principe de la bonne foi est l'irrecevabilité (art. 7 let. c LAAF).

3.5 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont

été transmises (art. 24 par. 2 CDI CH-MX ; ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-4153/2021 du 7 avril 2022 consid. 5.5 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1). La jurisprudence a rappelé le caractère personnel de ce principe, 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 (art. 24 par. 2 *in fine* CDI CH-MX ; ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-4240/2020 du 23 novembre 2022 consid. 9.1 et A-6573/2018 du 11 septembre 2020 consid. 4.5.1) ; il incombe aux autorités de l'Etat requis d'informer l'Etat requérant de l'étendue de la restriction d'utilisation des renseignements lors de leur transmission, étant donné les divergences existantes quant à la portée, en particulier la composante personnelle, du principe de spécialité (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TAF A-3040/2020 du 27 octobre 2021 consid. 5.3.3). 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 (arrêts du TAF A-5213/2020 du 28 novembre 2022 consid. 2.6 et A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6).

3.6 L'Etat requérant doit également respecter le principe de subsidiarité, à l'aune duquel il aura épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter une demande d'assistance (cf. ch. 11 let. a du Protocole CDI CH-MX), sauf si ces mesures devaient donner lieu à des difficultés disproportionnées. Ce principe a pour but de veiller à ce que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire, et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A défaut d'éléments concrets, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention ; le respect du principe de subsidiarité est en effet étroitement lié au principe de la confiance, associé au principe de la bonne foi (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-7371/2018 du 19 novembre 2021 consid. 3.6 et les réf. cit.).

3.7

3.7.1 Selon l'art. 24 par. 3 let. c CDI CH-MX – qui correspond à l'art. 26 par. 3 let. c MC OCDE – les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation, notamment, de fournir des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

3.7.2 Bien que la notion d'ordre public échappe par nature à une définition précise, il est généralement admis qu'une décision lui est contraire si elle méconnaît les valeurs essentielles et largement reconnues qui, selon les conceptions prévalant en Suisse, devraient constituer le fondement de tout ordre juridique (arrêt du TF 2C_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.7.1 ; arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.9.2). Sont ainsi visés la protection des libertés fondamentales et les principes fondamentaux du droit, au nombre desquels figurent, notamment, la fidélité contractuelle, le respect des règles de la bonne foi, l'interdiction de l'abus de droit, ainsi que la prohibition des mesures discriminatoires et spoliatrices (cf. ATF 138 III 322 consid. 4.1 et les réf. cit. ; arrêt du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.4.6.1 [en lien avec l'art. 190 al. 2 let. e de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé {LDIP, RS 291}]). Par ailleurs, le fait qu'un motif retenu par une autorité heurte l'ordre public n'est pas suffisant ; c'est le résultat auquel la décision aboutit qui doit être incompatible avec l'ordre public (cf. ATF 144 III 120 consid. 5.1 et 138 III 322 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-290/2020 du 23 juin 2022 consid. 5.10 [un recours est pendant au TF à l'encontre de cet arrêt] et A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 4.4.6.2).

3.7.3 Le Commentaire de l'art. 26 MC OCDE, auquel il y a lieu de se référer pour interpréter les CDI (cf. ATF 144 II 130 consid. 8.2.3), précise quant à lui que l'on entend par « ordre public » les intérêts vitaux de l'Etat requis. Il précise toutefois que cette limitation ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes, par exemple s'il apparaît que l'enquête fiscale est motivée par des persécutions politiques, raciales ou religieuses, ou encore lorsque les renseignements requis constituent un secret d'Etat, comme des informations sensibles détenues par les services secrets, dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de l'Etat requis. Le Commentaire MC OCDE en conclut que la réserve de l'ordre public ne devrait que rarement poser problème dans le contexte de l'échange de renseignements (Commentaire MC OCDE, 2019, ch. 19.5 ad art. 26). Le Message du Conseil fédéral énonce, de même, que la notion d'ordre public dans le présent contexte doit être définie de manière très restrictive, tout en soulignant que les exceptions à l'échange de renseignements,

envisagées pour des cas très particuliers, sont exhaustivement mentionnées dans le MC OCDE et son Commentaire (cf. Message sur la modification de la LAAF, FF 2016 4955, 4958).

3.7.4 La notion d'ordre public doit ainsi être interprétée de manière restrictive, en tenant compte du fait que l'art. 26 MC OCDE, respectivement l'art. 24 CDI CH-MX tendent à ce que les Etats contractants s'accordent mutuellement l'assistance administrative dans toute la mesure possible. Il n'est dès lors pas question que l'ordre public, à caractère exceptionnel, soit invoqué pour faire échouer en pratique les effets de la CDI. Il doit néanmoins être tenu compte des valeurs essentielles du droit interne, dont font partie les standards minimaux en matière de droits humains et les garanties fondamentales de l'Etat de droit, dans l'interprétation de la réserve de l'ordre public contenue à l'art. 24 par. 3 let. c CDI CH-MX (cf. arrêt du TF 2C_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.2 ss [en lien avec la CDI CH-IN] ; arrêt du TAF A-3332/2020 du 11 janvier 2023 consid. 9.2.1.1).

3.8

3.8.1 Il incombe en principe à l'AFC d'informer la personne concernée de l'ouverture d'une procédure à son endroit, respectivement des parties essentielles de la demande, selon les modalités prévues à l'art. 14 LAAF. Cette disposition concrétise ainsi le droit à l'information découlant du droit d'être entendu (cf. art. 29 Cst. ; ATF 146 I 172 consid. 7 ; arrêt du TAF A-1173/2021 du 5 juillet 2022 consid. 2.1.1 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_596/2022 du 8 novembre 2022]). Il appartient de surcroît à l'AFC, conformément à l'art. 17 al. 1 LAAF, de notifier une décision finale à chaque personne habilitée à recourir justifiant l'octroi de l'assistance et précisant l'étendue des informations à transmettre, étant précisé que la transmission des renseignements ne doit, en principe, avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision finale, cas échéant de la décision de rejet du recours (cf. art. 19 al. 3 et 20 al. 1 LAAF ; FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-7371/2018 du 19 novembre 2021 consid. 1.4).

3.8.2

3.8.2.1 A teneur de l'art. 21a al. 1 LAAF, exceptionnellement, l'AFC n'informe d'une demande les personnes habilitées à recourir par une décision qu'après la transmission des renseignements, lorsque l'autorité requérante établit de manière vraisemblable que l'information préalable des intéressés compromettrait le but de l'assistance et l'aboutissement de son enquête. Cette disposition, entrée en vigueur le 1^{er} août 2014 (RO 2014 2309), a été adoptée à des fins de conformité avec la norme internationale suivant laquelle les droits de procédure internes ne doivent

pas entraver l'échange de renseignements de manière excessive (cf. arrêt du TAF A-5424/2020 du 24 juin 2021 consid. 2.4 s.).

3.8.2.2 Les conditions tenant à l'entrave au but de l'assistance administrative, d'une part, et à l'aboutissement de l'enquête de l'autorité requérante, d'autre part, doivent être remplies de façon cumulative, et non pas exclusive ; dans le cadre des débats parlementaires, la conjonction « ou » a en effet été remplacée par « et », de sorte à renforcer les exigences de l'art. 21a LAAF (cf. intervention de la Conseillère fédérale Widmer-Schlumpf, BO 2013 N 2192). Cela étant, le contenu respectif de ces deux conditions se recoupe dans une large mesure (cf. MORITZ SEILER, *in* : Zweifel/Beusch/Oesterhelt [éd.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe*, 2020 [ci-après : *Kommentar Amtshilfe*], § 11 n° 3 et 10). Le but de l'assistance administrative peut notamment être compromis lorsque l'information préalable de la personne concernée pourrait inciter celle-ci à détruire des preuves. Quant au risque d'entrave à l'aboutissement de l'enquête, il pourrait être admis lorsque la procédure est urgente en raison d'un risque de prescription et que l'information préalable pourrait être de nature à ralentir la procédure, ou lorsque l'instruction confidentielle n'est pas encore terminée (cf. Message sur la modification de la LAAF, FF 2013 7501, 7510).

3.8.2.3 L'Etat requérant doit établir au cas par cas et de manière vraisemblable que les conditions justifiant une procédure exceptionnelle sont réunies. Les déclarations générales ne sont pas suffisantes (cf. FF 2013 7501, 7510). Cela étant, il suffit que l'autorité requérante décrive de manière circonstanciée le risque d'entrave, sans qu'elle doive nécessairement présenter des moyens de preuve à cet effet. L'argumentation doit toutefois être suffisamment étayée pour que, sur la base de la présentation des faits par l'autorité requérante, le risque d'entrave apparaisse comme élevé ou que l'entrave apparaisse comme une conséquence très probable de l'information préalable des personnes habilitées à recourir. Le pronostic selon lequel la transmission d'informations conduira à l'échec de l'enquête ou du but de l'entraide administrative doit donc être plus que simplement défendable (SEILER, *op. cit.*, § 11 n° 13).

3.8.2.4 Le cas échéant, l'information des personnes habilitées à recourir est différée aussi longtemps qu'elle risque de faire échouer le but de l'assistance administrative ou l'aboutissement de l'enquête diligentée par l'autorité requérante (cf. FF 2013 7501, 7510). En revanche, s'il devait s'avérer que les personnes habilitées à recourir ne peuvent pas faire valoir

leurs droits dans l'Etat requérant parce qu'il ne répond pas aux critères de l'Etat de droit, l'AFC peut refuser d'entrer en matière en invoquant une violation du principe de la bonne foi (par analogie avec l'art. 7 let. c LAAF) et appliquer la procédure ordinaire avec information préalable (cf. FF 2013 7501, 7511).

4.

En l'espèce, sur le plan formel, le Tribunal relève que les demandes du *** 2020 contiennent la liste des informations nécessaires à leur recevabilité, telles que requises au ch. 11 let. c du Protocole CDI CH-MX (cf. consid. 3.2 supra), ce qui n'est d'ailleurs pas contesté par les recourants. Il y a ainsi lieu d'admettre que les conditions formelles sont satisfaites, la condition de la pertinence vraisemblable des informations requises par l'autorité mexicaine étant, de ce fait et comme avancé par notre Haute Cour, présumée réalisée (cf. consid. 3.2 supra ; ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4).

5.

5.1

5.1.1 Sur le fond, les recourants plaident en premier lieu que la décision entreprise serait contraire aux prescriptions fondamentales de procédure garanties par la Cst., ainsi qu'aux droits consacrés par la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101). L'absence d'information préalable leur aurait en effet entièrement ôté la possibilité de faire valoir leur point de vue ; elle ne serait dès lors pas compatible avec le droit d'être entendu (cf. art. 29 al. 2 Cst.) et la garantie de l'accès au juge (cf. art. 29a Cst.), d'autant que les conditions de restriction des droits fondamentaux ne seraient pas satisfaites. La limitation de la protection juridique découlant de l'application de l'art. 21a LAAF constituerait de surcroît une violation du droit à un procès équitable (cf. art. 6 CEDH) et du droit à un recours effectif (cf. art. 13 CEDH), dans la mesure où la seule constatation de l'illicéité de la transmission des renseignements ne serait pas un remède efficace. Les recourants en concluent que la décision attaquée n'est pas conforme au droit.

5.1.2 D'emblée, le Tribunal constate que le grief des recourants tiré de l'anticonstitutionnalité, prétendument dirigé contre la décision de l'AFC, vise en réalité la norme elle-même, soit l'art. 21a LAAF. Ils estiment en effet que la restriction des droits de procédure en découlant n'est pas fondée au regard de l'art. 36 Cst., si bien que la disposition litigieuse ne pourrait, à les suivre, pas être appliquée. Or, la Cour rappelle qu'elle est tenue d'appliquer

les lois fédérales, conformément à l'art. 190 Cst. (cf. consid. 2.1.2 supra). Autrement dit, elle est liée – de même que l'était l'AFC dans le cadre de la procédure pendante devant elle – par l'art. 21a LAAF ; l'application de cette norme ne peut donc être écartée au motif qu'elle violerait les droits fondamentaux garantis par la Cst. (cf. ATF 139 I 257 consid. 4.1).

La constitutionnalité de l'art. 21a LAAF, à la lumière des conditions de restriction aux droits fondamentaux posées à l'art. 36 Cst., a été étudiée et débattue préalablement à son adoption. Ainsi, le Message sur la modification de la LAAF précise que cette disposition répond à un intérêt public important – notamment celui de ne pas s'exposer à des sanctions dont les conséquences seraient défavorables à l'économie suisse – est apte et nécessaire à atteindre le but visé qu'est la conformité à la norme internationale, et respecte le principe de proportionnalité ; l'absence d'information préalable n'est en effet autorisée qu'exceptionnellement, et n'empêche d'ailleurs pas la personne habilitée à recourir de faire valoir ses droits dans le cadre de la procédure ouverte dans l'Etat requérant (cf. FF 2013 7501, 7513). Si des interrogations et critiques ont certes été formulées à cet encontre (cf. not. ANDREA OPEL, *Amtshilfe ohne Information der Betroffenen – eine rechtsstaatlich bedenkliche Neuerung*, *in* : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 83, p. 265 ss), la Cour n'en demeure pas moins liée par le choix du législateur, qui doit être appliqué.

5.1.3 Les griefs tirés de la violation des art. 6 et 13 CEDH ne changent rien au constat formulé ci-dessus. Il est en effet de jurisprudence constante que les garanties de l'art. 6 CEDH ne s'appliquent pas à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, faute pour celle-ci de porter sur des droits ou des obligations de caractère civil ou sur une accusation pénale (cf. ATF 139 II 404 consid. 6 ; arrêt du TF 2C_521/2020 du 25 juin 2020 consid. 4.1 ; arrêt du TAF F-5877/2020 du 13 avril 2022 consid. 2.5.2 ; ANDREA OPEL, *in* : *Kommentar Amtshilfe*, § 3 n° 65). L'affaire *Sine Tsaggarakis c. Grèce* (arrêt de la Cour EDH du 23 mai 2019, req. 17257/13) citée par les recourants, relative à une divergence de jurisprudence en matière d'urbanisme entre des sections du Conseil d'Etat grec, n'impacte au demeurant d'aucune manière cette jurisprudence de notre Haute Cour. Les recourants ne bénéficient en conséquence pas de la protection de l'art. 6 CEDH en la présente cause.

Quant à l'art. 13 CEDH, il consacre le droit à un recours effectif devant une instance nationale lorsque l'un ou l'autre des droits garantis par la convention a été violé. Or, les recourants échouent à établir, à tout le moins de manière défendable, que la transmission des renseignements viole un

droit conventionnel, par exemple l'art. 8 CEDH (cf. arrêt du TAF A-676/2020 du 2 novembre 2021 consid. 5.3.3 [un recours est pendant au TF à l'encontre de cet arrêt] ; cf. également SEILER, op. cit., § 11 n° 43 s. et les réf. cit.).

5.1.4 Etant donné ce qui précède, le moyen tiré de la violation du droit supérieur est rejeté.

5.2

5.2.1 Par un second grief, les requérants se prévalent de la réserve de l'ordre public. S'appuyant sur de nombreux articles de presse et rapports de diverses organisations, notamment (cf. pièces 26 à 70 du bordereau des requérants), ils soutiennent que le Mexique ne répondrait pas aux critères de l'Etat de droit ; entre autres troubles, l'enlèvement, le rançonnement et l'extorsion d'individus fortunés par des fonctionnaires directement, ou par des personnes privées à la suite de fuites au sein de l'administration, seraient en effet notoires. L'Etat requérant serait de surcroît incapable de garantir le respect de ses obligations en matière de confidentialité, en sorte que la transmission des renseignements intervenue en l'espèce exposerait les requérants à un risque accru pour leur sécurité. Aussi, ils reprochent à l'autorité inférieure de ne pas avoir refusé l'application de la procédure prévue à l'art. 21a LAAF au profit de la procédure ordinaire, à plus forte raison que ces risques auraient déjà été exposés à l'AFC dans le cadre de la procédure « ordinaire » préalable (cf. Faits, let. H supra). Plus encore, les requérants soutiennent que l'assistance administrative avec le Mexique, dans lequel un traitement contraire aux droits humains ne pourrait être évité, devrait être systématiquement refusée. La décision entreprise, contraire au principe de l'ordre public, serait dès lors illicite.

5.2.2 La réserve de l'ordre public, contenue à l'art. 24 par. 3 let. c CDI CH-MX, doit certes être interprétée en ce sens qu'il est possible de refuser l'assistance en cas de menace sérieuse de violation des garanties fondamentales de l'Etat de droit (cf. arrêt du TF 2C_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 6.8 [en lien avec la CDI CH-IN] ; arrêt du TAF A-3332/2020 du 11 janvier 2023 consid. 9.2.1.1). Il n'empêche que cette réserve présente un caractère exceptionnel et doit faire l'objet d'une interprétation restrictive (cf. consid. 3.7.4 supra), en sorte que le Tribunal ne saurait admettre ce moyen à la légère. Autrement dit, le risque de violation des garanties de l'Etat de droit doit être démontré, ou à tout le moins rendu suffisamment vraisemblable, des seuls indices n'étant pas suffisants (arrêt

du TF 2C_750/2020 du 25 mars 2021 consid. 9.3.1 ss [en lien avec la CDI CH-IN]).

Cela étant, les nombreuses pièces produites par les recourants font état, il est vrai, de différents éléments qui sont de nature à mettre en cause le respect des garanties de l'Etat de droit dans l'Etat requérant. Néanmoins, les allégations d'extorsion ou de fuites de données au sein même de l'administration ne semblent pas présenter un caractère systématique. Plus encore, les liens exacts entre ces éléments et la présente cause ne sont guère établis, les recourants n'ayant pas fourni d'éléments concrets à même de rendre à tout le moins vraisemblable le risque invoqué – par exemple en lien avec leurs rapports passés avec les autorités fiscales mexicaines, dont l'enquête est en cours depuis plusieurs années. A cela s'ajoute que l'état de fortune des recourants – comptant parmi les familles les plus riches du pays – est de notoriété publique ; il en va de même de la vente, au début de l'année 2016, de la société C._____SA, à l'origine des demandes d'assistance administrative litigieuses (cf. Faits, let. A.b supra ; voir notamment [...]). L'on ne saurait donc admettre, en l'absence d'éléments contraires, que la transmission des renseignements intervenue en l'espèce a gravement mis en danger la sécurité des recourants.

Quant au principe même de la coopération avec le Mexique en matière d'assistance administrative, il relève d'une décision politique – soit celle de conclure une convention à cet effet – que les autorités doivent en principe accepter (cf. arrêts du TAF A-2589/2021 du 23 novembre 2022 consid. 9.3 [en lien avec la CDI CH-IN] et A-7956/2016 du 8 novembre 2017 consid. 4.4.4 [en lien avec la CDI CH-RU]). Les recourants n'ayant pas démontré, ni rendu vraisemblable, être concrètement exposés au Mexique à un traitement violant leurs droits fondamentaux, il n'existe pas de motif justifiant, comme ils le suggèrent, de suspendre l'assistance avec cet Etat.

5.2.3 Au demeurant, il convient de souligner que les recourants sont protégés par le principe de spécialité qui veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées, respectivement reçues, ainsi que par l'obligation de confidentialité à laquelle l'autorité requérante est tenue. L'autorité requérante a d'ailleurs expressément confirmé, dans ses demandes, que l'utilisation des renseignements obtenus au terme de la procédure sera conforme aux dispositions de la CDI CH-MX, tout en précisant que la documentation obtenue sera conservée dans un dossier confidentiel. Il n'y a pas lieu de remettre en question ces engagements en l'absence de doute sérieux, les déclarations du SAT liant la Suisse par effet

du principe de la bonne foi (cf. consid. 3.4 supra). Cela étant, étant donné que les avis divergent quant à la portée du principe de spécialité, en particulier sur sa composante personnelle, il convient que l'AFC informe son homologue mexicain de l'étendue de la restriction d'utilisation des renseignements qui lui ont été remis (cf. consid. 3.5 supra).

5.2.4 Etant donné ce qui précède, il n'y a pas lieu de retenir que la transmission des renseignements est intervenue au mépris de la réserve de l'ordre public. Le grief est donc rejeté.

5.3

5.3.1 Les recourants se plaignent ensuite d'une violation de l'art. 21a LAAF, dont les conditions n'auraient pas été réalisées en l'espèce. Le SAT n'aurait en effet invoqué, dans ses demandes, qu'un risque d'entrave au but de l'enquête, découlant de la date limite d'achèvement du contrôle fiscal au *** 2020. Il n'aurait en revanche pas fait valoir de risque de compromission du but de l'assistance, pourtant requis par l'art. 21a LAAF. L'autorité mexicaine aurait certes fait état d'un risque de collusion dans une seconde correspondance, mais l'AFC elle-même n'aurait pas pris cette allégation en considération ; elle aurait en effet motivé l'application de la procédure sans information préalable sur la seule base du délai au *** 2020. En outre, les allégations de l'autorité requérante ne satisferaient pas aux exigences de motivation requises par l'art. 21a LAAF, dès lors qu'il ne s'agirait que de déclarations générales. Les recourants se prévalent enfin du fait que le motif avancé par le SAT serait insuffisant. Le délai invoqué au *** 2020 ne serait en effet pas un délai de prescription, mais un simple délai d'ordre, ne justifiant pas l'application de la procédure sans information préalable. Ce délai serait de surcroît faux, dès lors qu'il serait parvenu à échéance le ***, respectivement le *** 2020, soit deux mois plus tard. En renonçant à interpeler le SAT pour obtenir des clarifications, à tout le moins, l'AFC n'aurait pas tenu compte du caractère exceptionnel de l'art. 21a LAAF. Elle aurait ainsi gravement violé cette disposition.

5.3.2 L'application de la procédure sans information préalable suppose, comme l'avancent les recourants, l'existence de deux risques cumulés, soit l'un relatif au but de l'enquête, et l'autre au but de l'assistance (cf. consid. 3.8.2.2 plus haut).

A cet égard, l'autorité requérante a, d'une part, requis un traitement urgent de ses demandes, en indiquant à son homologue suisse qu'elle disposait d'un délai au *** 2020 – soit environ trois mois – pour achever son enquête. A l'évidence, l'information préalable des recourants aurait mis à mal, voire

rendu impossible la transmission des renseignements requis dans ce délai ; les circonstances précises invoquées par le SAT correspondent donc bien à une entrave susceptible de compromettre le but de l'enquête au sens de l'art. 21a LAAF.

D'autre part, l'autorité mexicaine a affirmé dans ses demandes que l'information préalable des recourants entraînerait un risque d'entrave à la bonne collecte des documents et renseignements attendus, soit un risque de collusion. Dans une correspondance ultérieure, elle a ajouté que ce risque découlait des liens étroits existant entre les recourants, les trusts et les nombreuses sociétés liées aux opérations à l'origine de son enquête (cf. Faits, let. A.b supra). Elle a également rappelé qu'elle soupçonnait les différentes sociétés impliquées de faire partie d'un montage ayant servi à éviter l'imposition au Mexique. L'on ne saurait considérer ces allégations comme purement générales. Si l'autorité requérante n'a certes pas explicité en détail la manière dont le risque de collusion invoqué pourrait se matérialiser, elle a en revanche décrit de façon précise et circonstanciée les opérations financières ayant initié son enquête, les entités impliquées, ainsi que le déroulement de ses investigations, qui ont nécessité plusieurs procédures d'assistance administrative. L'on ne saurait non plus minimiser le risque de collusion dans les présentes circonstances, soit une enquête de nature internationale, longue de plusieurs années, relative à une structure financière particulièrement élaborée et mettant en cause deux personnes appartenant aux familles les plus fortunées du Mexique (cf. consid. 5.2.2 supra). L'on ne saurait enfin admettre, comme le soutiennent les recourants, qu'il eût suffi de collecter les renseignements avant de les informer de la procédure pour mettre à néant le risque de collusion ; il ne peut en effet être exclu, à ce stade, que ce risque pèse sur d'autres preuves que celles faisant l'objet des demandes. Aussi, le risque de collusion invoqué, couplé au risque d'entrave au but de l'enquête déjà évoqué – étant rappelé que le contenu des conditions de l'art. 21a LAAF se recoupe en grande partie (cf. consid. 3.8.2.2 supra) – doit être considéré comme de nature à compromettre le but de l'assistance au sens de l'art. 21a LAAF.

Il découle de ce qui précède que l'autorité mexicaine a bien fait valoir, à l'appui de ses demandes, un risque d'entrave au but de l'enquête et un risque de compromission du but de l'assistance. Au surplus, ces risques sont, de l'avis du Tribunal, vraisemblables, étant donné entre autres la nature de l'affaire. Le fait que l'AFC n'ait pas appliqué l'art. 21a LAAF dans la première procédure d'assistance administrative (cf. Faits, let. H supra) – soit une toute autre procédure – n'est d'aucun secours aux recourants, à plus forte raison que la problématique liée à la prochaine expiration du délai

pour terminer l'audit fiscal ne se posait alors pas. En conséquence, les conditions de l'art. 21a LAAF sont réalisées.

5.3.3 Les moyens tirés de la nature et du caractère prétendument erroné du délai au *** 2020 ne changent rien à ce qui précède. L'autorité inférieure ne pouvait en effet remettre en question les déclarations du SAT, par effet du principe de la bonne foi qui gouverne les relations entre Etats (cf. consid. 3.4 supra), pas plus qu'il ne lui appartenait d'examiner elle-même la nature et le calcul du délai invoqué (parmi d'autres, cf. ATF 144 II 206 consid. 4.6). Les griefs soulevés par les recourants ne suffiraient au demeurant pas à lever le risque invoqué. Quand bien même le délai au *** 2020 ne serait pas un délai de prescription, mais un simple délai de procédure, il n'en entraverait pas moins l'enquête du SAT ; à lire les recourants, l'expiration de ce délai empêcherait en effet l'autorité mexicaine de rouvrir un audit portant sur des faits déjà contrôlés (cf. mémoire de recours, p. 28). Au surplus, le fait que le délai expire au mois de *** ou au mois *** 2020 ne modifie guère la situation. Il est tout aussi peu vraisemblable – voire invraisemblable – que l'assistance ait pu être accordée, en procédure « ordinaire », en l'espace de cinq mois qu'en l'espace de trois mois.

5.3.4 Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation des conditions d'application de l'art. 21a LAAF. Le grief des recourants est en conséquence rejeté.

5.4

5.4.1 Les recourants plaident encore que l'autorité inférieure aurait excédé ses compétences en identifiant de sa propre initiative le détenteur des renseignements H. _____ Inc., après que G. _____ SA l'ait informée ne pas être en possession des renseignements demandés, et en lui adressant spontanément une ordonnance de production (cf. Faits, let. C.b s.). Le rôle de l'AFC serait en effet limité à la seule collecte des informations, en sorte qu'elle aurait outrepassé ses compétences, en violation du droit.

5.4.2 Saisie de cette question dans le contexte d'une demande d'assistance espagnole, notre Haute Cour a considéré que l'Etat requérant n'est pas tenu d'identifier le détenteur des renseignements, à condition que les efforts de l'Etat requis pour identifier l'intéressé demeurent raisonnables. Elle a en outre rappelé que la Suisse est tenue d'exécuter de bonne foi ses obligations découlant de traités internationaux, d'une part, et que ni la CDI applicable en l'espèce, ni la LAAF ne limitent les démarches de l'AFC au détenteur des informations mentionné dans la

demande, d'autre part. Le Tribunal fédéral a ainsi jugé qu'il incombe à l'AFC, le cas échéant, de se procurer les informations auprès d'autres détenteurs des renseignements, pourvu qu'ils puissent être identifiés moyennant un effort raisonnable (cf. arrêt du TF 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1 s.).

A teneur du ch. 11 let. c (v) du Protocole CDI CH-MX, l'autorité requérante doit indiquer dans sa demande le nom et l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis (cf. consid. 3.2 supra). Cette formulation diffère quelque peu de celle prévue dans l'article idoine du Protocole à la CDI CH-ES (disponible au RS 0.672.933.21), qui énonce que le nom et l'adresse du supposé détenteur des renseignements doivent être indiqués « dans la mesure où ils sont connus » (cf. arrêt du TF 2C_287/2019 du 13 juillet 2020 consid. 2.3.1). Cette différence ne change toutefois rien à la question examinée ici. La CDI CH-MX ne limite en effet aucunement les recherches de l'autorité requise au détenteur des renseignements désigné dans la demande, l'obligation de la Suisse d'exécuter de bonne foi ses obligations internationales (cf. art. 26 CV) s'opposant au demeurant à toute interprétation contraire. La jurisprudence du Tribunal fédéral citée ci-dessus s'applique ainsi sans réserve à la présente cause.

Il ne saurait donc être reproché à l'autorité inférieure d'avoir identifié H. _____ Inc. comme détenteur des renseignements et de lui avoir adressé une ordonnance de production en cette qualité. Ses efforts sont au demeurant restés raisonnables, l'AFC ayant identifié H. _____ Inc. – qui appartient au même groupe que G. _____ SA – sur la base des annexes à la demande et en l'espace de quelques jours (cf. Faits, let. C.b s. supra). Le grief est en conséquence rejeté.

5.5

5.5.1 Dans un dernier grief, les recourants arguent que le principe de la pertinence vraisemblable aurait été violé. Nombre d'informations transmises à l'autorité mexicaine par l'AFC iraient en effet au-delà des renseignements requis dans la demande, trois exemples étant rapportés par les recourants. L'autorité inférieure aurait en outre omis de caviarder certains noms et détails qui ne présenteraient pourtant aucune pertinence pour le SAT.

5.5.2 D'emblée, la Cour relève que la recevabilité des moyens invoqués est douteuse, dans la mesure où ils semblent concerner essentiellement – voire exclusivement s'agissant du caviardage des données personnelles

d'autrui (cf. consid. 5.5.4 ci-après) – les intérêts de tiers, et non l'intérêt propre des recourants (voir à cet égard ATF 139 II 404 consid. 11.1 et les réf. cit. ; arrêts du TAF A-3332/2020 du 11 janvier 2023 consid. 1.5 et A-6854/2018 du 3 mars 2020 consid. 1.3.2 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_252/2020 du 13 juillet 2020]). Quoiqu'il en soit, quand bien même le Tribunal entrerait en matière, ces griefs devraient de toutes les manières être rejetés sur le fond pour les raisons qui suivent.

5.5.3 Les recourants semblent reprocher à l'AFC, s'agissant des renseignements que celle-ci aurait transmis sans y être invitée, d'avoir procédé à un échange spontané (proscrit) de renseignements, et non pas véritablement d'une entorse au principe de pertinence vraisemblable – qui restreint plutôt la portée des renseignements que l'Etat requérant est en droit de demander. A cet égard, déterminer quels renseignements sont ou non demandés est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Cette interprétation doit être faite à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, et de manière à ne pas entraver l'échange efficace des informations. Autrement dit, il incombe à l'Etat requis d'interpréter les demandes de bonne foi (cf. ATF 147 II 116 consid. 5.2 et les réf. cit.).

Cela exposé, les recourants font tout d'abord grief à l'AFC d'avoir transmis des renseignements relatifs à la société H. _____ Inc., alors même que les demandes ne visaient que la société G. _____ SA (cf. demandes du *** 2020, question n° 1). L'examen de la correspondance idoine de l'AFC contredit toutefois cette assertion, dans la mesure où aucune information relative à H. _____ Inc. n'a été révélée en lien avec la question n° 1. Le Tribunal relève au demeurant que la remise des informations requises en lien avec H. _____ Inc., en lieu de G. _____ SA, n'aurait de prime abord pas relevé d'un échange spontané de renseignements ; les questions posées par le SAT visaient en effet le détenteur des renseignements, en l'occurrence H. _____ Inc. L'autorité inférieure est ainsi exempte de reproches sur ce point.

En second lieu, les recourants arguent que le pourcentage et certains montants versés par les trusts auraient été divulgués sans que les demandes n'aient requis ces informations (cf. demandes du *** 2020, question n° 9). Or, les renseignements litigieux – au demeurant maigres – ressortent des pièces requises par l'autorité mexicaine, et s'inscrivent dans le champ de la question posée par cette dernière. La réponse de l'AFC n'est donc pas critiquable.

Enfin, les recourants reprochent à l'autorité inférieure d'avoir fait état des parts de capital en circulation ainsi que de contrats d'achat à terme, alors même que l'autorité requérante se serait limitée à s'enquérir de la nature des trusts en cause (cf. demandes du *** 2020, question n° 10). A cet égard, la Cour constate, avec l'AFC, que la demande du SAT était bien plus vaste, en tant qu'elle a requis des renseignements sur de nombreux aspects des trusts en cause, dont notamment leurs caractéristiques. Dans cette mesure, la transmission des renseignements disputés ici ne prête pas le flanc à la critique.

Aussi, le Tribunal n'adhère pas au grief des recourants, l'autorité inférieure n'ayant pas transmis de plus amples renseignements que ceux qui lui avaient été demandés.

5.5.4 Les recourants plaident encore que certaines données personnelles de tiers présentes dans la documentation transmise à l'autorité requérante – en substance, les noms et signatures de Messieurs I._____, J._____ et K._____ – auraient dû être caviardées. A cet égard, la Cour rappelle que le nom d'un tiers peut figurer dans la documentation à transmettre, pour autant qu'il soit susceptible de contribuer à élucider la situation fiscale de la personne concernée et que sa transmission n'apparaisse pas disproportionnée (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; arrêt du TAF A-3810/2018 du 20 avril 2021 consid. 2.8.2 et les réf. cit.). Des informations concernant des tiers peuvent ainsi être transmises si elles sont vraisemblablement pertinentes.

En l'occurrence, les trois tiers dont les noms et signatures apparaissent dans la documentation étaient jadis inscrits dans les extraits du registre du commerce des sociétés habilités à recourir H._____Inc. et G._____SA. S'agissant de Messieurs I._____ et J._____, leurs noms figurent au pied des trusts agreements des trusts F.a et F.b, qu'ils ont tous deux signés pour le trustee (cf. annexes 3 et 4 transmises au SAT). L'autorité requérante ayant demandé à recevoir les documents relatifs à la constitution des trusts et à l'acceptation de ses fonctions par le trustee, ces informations apparaissent comme vraisemblablement pertinentes. Quant à Monsieur K._____, son nom apparaît au pied du settlement d'un autre trust, à savoir le F.c Trust (cf. annexe 7 transmise au SAT), signé par le recourant 1 en qualité de settlor et par G._____SA. L'autorité mexicaine a également demandé à recevoir les renseignements utiles relatifs à tout autre trust présentant un lien avec les recourants, en sorte que ces informations apparaissent également vraisemblablement pertinentes.

Dans de telles circonstances, le point de vue des recourants ne saurait être suivi, sauf à restreindre de façon indue l'échange de renseignements prévu par la CDI CH-MX. En effet, caviarder le nom des signataires des annexes en cause – qui n'apparaissent pas par hasard dans la documentation – reviendrait à supprimer des informations vraisemblablement pertinentes.

5.5.5 Au demeurant, de manière générale, il n'appartient pas au Tribunal de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC, en tant qu'autorité d'exécution de l'assistance administrative (cf. art. 2 LAAF). Ainsi, le Tribunal saisi d'un recours contre une décision finale se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents et renseignements visés par une éventuelle transmission – ou transmis – à l'autorité requérante (cf. arrêts du TAF A-5348/2021 du 26 juillet 2022 consid. 6.2.6 et A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4). La Cour ne poursuivra donc pas plus avant l'analyse de la documentation transmise, à plus forte raison que les recourants n'ont pas détaillé davantage leur grief.

5.6 Pour le surplus, rien n'indique – et les recourants ne le prétendent pas – que les autres conditions matérielles de l'assistance administrative ne seraient pas réalisées.

6.

6.1 Compte tenu de ce qui précède, le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité. L'AFC doit cependant adresser une précision à l'autorité requérante en lien avec le principe de spécialité (cf. consid. 5.2.3 supra). 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. 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.

6.2 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).

(Le dispositif est porté à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Dans la mesure de sa recevabilité, le recours est rejeté.

2.

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations qui lui ont été transmises dans le cadre des présentes procédures d'assistance administrative ne peuvent être utilisées, conformément à l'art. 24 CDI CH-MX, que dans des procédures concernant les personnes mentionnées au ch. 1 du dispositif de la décision finale du 3 juin 2020.

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.

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Loucy Weil

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)