



Arrêt du 7 juin 2022

Composition

Gregor Chatton (président du collège),
Annie Rochat Pauchard, Regula Schenker Senn, juges,
Noémie Gonseth, greffière.

Parties

1. A. _____,
2. B. _____ Inc.,
les deux représentés par Maître Jean-Paul Vulliétty, avocat,
(...),
recourants,

contre

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

Objet

assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a Le 11 mai 2016, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : la DGFIP, l'autorité requérante ou l'autorité française) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Dite demande était fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91) ainsi que sur l'Accord du 25 juin 2014 modifiant le protocole additionnel à la Convention entre la Suisse et la France du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : l'Accord 2014 ; RO 2016 1195).

A.b Dans sa requête, la DGFIP indiqua qu'une enquête diligentée par le parquet de Bochum et des visites domiciliaires effectuées dans les succursales allemandes de la banque X._____ 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 X._____ (Switzerland) AG (ci-après : [la banque X._____]). L'autorité française précisa avoir demandé par courrier du 20 avril 2015 à l'administration fiscale allemande de lui fournir ces informations sur la base de la Directive n° 2011/16/UE. En date du 3 juillet 2015, l'administration fiscale allemande lui aurait transmis les documents suivants :

- une liste « A » contenant 1'130 comptes bancaires avec identification précise des contribuables ayant tous un code « domicil » français ;
- une liste « B » relative à l'année 2006 et une liste « C » relative à l'année 2008, recensant toutes les deux les références de comptes bancaires liés à des personnes inscrites sous un code « domicil » français. Ces deux listes représentaient au total plus de 45'161 numéros de comptes différents.

L'autorité requérante indiqua que, pour la liste A, les recherches effectuées par l'administration fiscale française avaient permis de démontrer qu'il s'agissait, pour la quasi-totalité (97%), de résidents fiscaux français. De surcroît, une première série de contrôles engagés sur cette liste, concernant un tiers des comptes y figurant, avait permis de démontrer la fiabilité de cette liste ainsi que l'existence d'une fraude. S'agissant des comptes

bancaires anonymes (listes B et C), l'autorité française indiqua avoir comparé ces listes avec : i) les données (numéros de comptes) reçues de l'administration fiscale suisse dans le cadre de l'accord bilatéral entre l'Union européenne et la Suisse concernant la fiscalité de l'épargne ; ii) les numéros de comptes des contribuables ayant régularisé leur situation auprès de l'administration fiscale française et ; iii) les informations d'ores et déjà obtenues dans le cadre de l'assistance administrative avec la Suisse. Elle ajouta que les traitements effectués avaient permis d'identifier 4'782 numéros de comptes figurant sur les listes B et C, effectivement liés à des résidents fiscaux français.

L'autorité française spécifia qu'au vu du contexte précité, il existait une probabilité renforcée qu'une partie des comptes non identifiés dans les listes B et C (soit précisément 40'379 comptes bancaires) n'ait pas été déclarée par les contribuables français présumés. La DGFIP indiqua que l'identification des personnes liées aux comptes bancaires non identifiés dans les listes B et C était indispensable afin qu'elle puisse vérifier si les contribuables français présumés avaient satisfait à leurs obligations fiscales.

A.c Sur la base des faits précités, l'autorité française adressa à l'AFC les questions suivantes, portant sur les années 2010 à 2014 pour l'impôt sur le revenu et sur les années 2010 à 2015 pour l'impôt de solidarité sur la fortune [le texte ci-dessous correspond à la retranscription du ch. 6, p. 4 de la requête du 11 mai 2016] :

Veillez indiquer, pour chaque compte listé en annexe :

- a) *Les noms/prénoms, dates de naissance et adresse la plus actuelle disponible dans la documentation bancaire de*
- i) son/ses titulaire(s),*
 - ii) son/ses ayant(s) droit économique(s) selon le formulaire A,*
 - iii) toute autre personne venant aux droits et obligations de ces deux derniers.*
- b) *Les soldes au 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012, 01/01/2013, 01/01/2014 et 01/01/2015.*

B.

B.a Par ordonnance du 10 juin 2016, l'AFC requit la banque X. _____ 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.

B.c Par courriers du 18 juillet 2016, A. _____ et la société B. _____ Inc. informèrent l'AFC du fait qu'ils étaient représentés par un mandataire dans la procédure d'assistance administrative les concernant et la prièrent de leur donner accès au dossier.

Par courriers des 15 mai 2017, adressés aux intéressés, l'AFC leur accorda l'accès au dossier et les informa qu'elle avait sollicité de ses homologues français des précisions additionnelles en lien avec l'application du principe de spécialité et qu'aucune transmission de renseignements aux autorités françaises n'interviendrait dans l'intervalle. En date du 27 juillet 2017, l'AFC transmet aux intéressés les pièces concernant les clarifications intervenues en lien avec l'application du principe de spécialité, ainsi qu'une lettre de la banque X. _____ du 23 août 2016. Elle leur communiqua qu'elle les informerait quant à la suite de la procédure en temps voulu.

C.

La banque X. _____ 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 X. _____ informant l'AFC qu'il existait de sérieuses craintes que l'autorité requérante ne respecte pas le principe de spécialité – l'autorité inférieure exigea de l'autorité française l'assurance que les informations transmises ne seraient communiquées qu'aux personnes et autorités mentionnées à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et ne seraient utilisées qu'aux fins qui y sont énumérées. L'AFC reçut ces assurances dans le cadre d'un échange de lettres daté du 11 juillet 2017 (solution amiable) ainsi que par courrier de la DGFIP daté du même jour (cf. ATF 146 II 150, let. B.c ; arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que les arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. E ; décision finale de l'AFC, p. 26s.).

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 X. _____ 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 X. _____ déféra les décisions finales précitées auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans) en concluant à leur annulation ainsi qu'à celle de l'ordonnance de production qui lui avait été adressée en date du 10 juin 2016 (cf. consid. B.a ci-avant). Dans son arrêt A-1488/2018 du 30 juillet 2018, le TAF admit ces recours dans la mesure de leur recevabilité et annula les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018 ainsi que l'ordonnance de production du 10 juin 2016.

E.c L'AFC forma le 10 août 2018 un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du TAF A-1488/2018 du 30 juillet 2018. Dans son arrêt 2C_653/2018 du 26 juillet 2019 publié aux ATF 146 II 150, la Haute Cour admit le recours déposé par l'AFC et annula l'arrêt du TAF précité, confirmant ainsi la validité de l'ordonnance de production du 10 juin 2016 et les décisions finales de l'AFC du 9 février 2018.

F.

A la suite de l'ATF 146 II 150, l'AFC reprit le traitement des procédures concernées par la demande de la DGFIP du 11 mai 2016 qui avaient été suspendues jusqu'à droit connu sur la position du Tribunal fédéral. Pour ce faire, l'autorité inférieure envoya un courrier d'information aux personnes ayant indiqué une adresse actuelle en Suisse ou un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications dans lequel elle leur communiqua les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à l'autorité française et leur impartit un délai de 10 jours pour prendre position par écrit.

Dans le cas d'espèce, cette communication intervint par courriels du 24 juillet 2020. Par lettres du 30 juillet 2020, A. _____ et la société B. _____ Inc. requièrent une prolongation de délai à concurrence de trente jours au moins pour leur permettre de consulter le dossier et prendre position, requête à laquelle l'AFC donna partiellement droit.

Le 7 septembre 2020, les intéressés produisirent des déterminations, dans lesquelles ils communiquèrent à l'AFC qu'ils s'opposaient fermement à la

transmission des informations reçues par la banque X. _____ à l'autorité requérante.

G.

Par décision finale du 11 mars 2021, notifiée à A. _____ et à la société B. _____ Inc. en tant que personnes concernées, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

H.

H.a Par acte du 12 avril 2021, A. _____ et B. _____ Inc. (ci-après : les recourants), agissant par le biais de leur mandataire, ont déposé un recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 11 mars 2021. Ils ont conclu, à titre superprovisionnel et provisionnel, à ce qu'il soit fait interdiction à l'AFC de transmettre des informations de quelque nature que ce soit à l'autorité requérante au sujet des procédures les concernant, sous réserve de la mention que les procédures nationales suivraient leur cours ou qu'un recours « [avait] été déposé », sans préciser toutefois l'identité de la ou des partie(s) ayant formé recours. Ils ont demandé, au préalable, qu'il soit ordonné à l'AFC de leur communiquer le courrier de cette autorité du 1^{er} septembre 2016 adressé à l'autorité requérante, le procès-verbal de la séance du 22 juin 2017, qui s'était tenue entre l'AFC et l'autorité requérante, et le procès-verbal de la séance du 26 décembre 2019 entre l'autorité requérante et le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales et qu'il leur soit imparti un délai raisonnable pour se déterminer sur ces documents. Quant au fond, ils ont conclu à l'admission de leur recours, à l'annulation de la décision attaquée, à ce qu'il soit déclaré qu'il ne pouvait être entré en matière sur la demande d'assistance administrative de l'autorité requérante du 11 mai 2016 dirigée contre eux, respectivement à ce que cette demande soit rejetée, et à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de détruire les documents au dossier des procédures d'assistance administrative les concernant. Subsidiairement, ils ont conclu à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi des procédures les concernant à l'AFC pour que cette autorité procède à un complément d'instruction auprès de l'autorité requérante, notamment sur les questions formulées dans son courrier du 5 décembre 2016, et qu'elle statue à nouveau par décision finale et sollicite, avant de transmettre toute information et avant nouvelle décision, des clarifications complémentaires auprès de l'autorité requérante, en lui demandant en particulier de se prononcer sur le fait que, contrairement à la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 qui se fondait sur un code « *domizil* » français, ils n'avaient pas de siège, respectivement de domicile, en France pendant la période couverte par ladite demande. Les recourants ont également conclu à ce

qu'il soit ordonné à l'AFC de leur impartir un délai raisonnable pour se déterminer tant sur la demande de clarifications qui serait adressée à l'autorité requérante que sur la réponse de l'autorité requérante avant de rendre une nouvelle décision. Ils ont demandé, en tout état de cause, qu'il ne soit pas communiqué à l'autorité requérante le fait qu'ils étaient représentés dans les procédures d'assistance les concernant et qu'ils avaient formé des observations, de même que les éléments allégués dans leur recours ainsi que toutes les autres informations communiquées préalablement audit recours. Ils ont également requis que l'arrêt du TAF soit caviardé avant sa publication de manière à ce qu'ils ne puissent pas être identifiés.

H.b Dans sa décision incidente du 22 avril 2021, le Tribunal a souligné que, en tout état de cause, l'assistance administrative ne saurait être accordée tant que le recours n'était pas tranché par un arrêt définitif et exécutoire, aucun document ou information ne pouvant être, en particulier, transmis à des autorités étrangères dans l'intervalle, et que la remise de *status updates* ne contenant aucun élément permettant l'identification était autorisée.

I.

Dans sa réponse du 18 juin 2021, à laquelle les pièces relatives à la procédure ont été annexées sous forme électronique (support USB crypté), l'AFC a conclu au rejet du recours, contestant tous les griefs des recourants. Celle-ci a été transmise aux intéressés à titre de renseignement le 28 juin 2021.

J.

Par ordonnance du 16 février 2022, le Tribunal informa les parties que sa Cour VI était dorénavant compétente pour le traitement de la procédure A-1758/2021 introduite par les recourants et que le numéro de procédure était désormais le F-1758/2021. La composition du collège fut par ailleurs communiquée et un délai imparti pour le dépôt d'une éventuelle demande de récusation. Les recourants n'y donnèrent pas de suite.

K.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le 11 mai 2016, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.2 Le recours a été déposé dans le délai légal de 30 jours (art. 50 al. 1 PA) et les recourants disposent en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

1.3 Dans leur recours, les intéressés ont formulé une requête de mesures superprovisionnelles et provisionnelles, tendant à ce qu'il soit interdit à l'AFC de transmettre des informations de quelque nature que ce soit à l'autorité requérante au sujet des procédures les concernant, sous réserve du fait que les procédures nationales suivaient leur cours ou qu'un recours « [avait] été déposé » sans préciser l'identité de la ou des partie(s) ayant formé recours (cf. mémoire de recours, ch. 1 des conclusions). Ils ont notamment fait valoir que l'information selon laquelle ils avaient eux-mêmes fait recours n'était pas une information procédurale, mais matérielle qui sortait du champ d'application de la pratique des *status updates*. Ils ont donc requis qu'il soit ordonné à l'AFC de ne pas formuler ses *status updates* d'une manière qui laisserait apparaître qu'ils avaient fait recours (cf. mémoire de recours, ch. 4.2 p. 22).

1.3.1 On rappellera tout d'abord que 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 et les réf. cit.). En d'autres mots et comme l'a déjà précisé le Tribunal dans sa décision incidente du 22 avril 2021, l'assistance administrative ne peut être accordée qu'à partir du moment où le recours sera tranché par un arrêt définitif et exécutoire. Dans l'intervalle, aucun document ou information ne peut être transmis à l'autorité étrangère (act. TAF 2 p. 2). Il n'est donc pas nécessaire d'ordonner des mesures (super)provisionnelles sur ce point.

1.3.2 Le Tribunal a en outre précisé, se référant à l'ATF 144 II 130 consid. 8 ss, que la remise de *status updates* ne contenant aucun élément permettant une identification était autorisée (cf. act. TAF 2 p. 2 ; consid. H.b *supra*). L'autorité inférieure a quant à elle relevé, dans sa réponse du 18 juin 2021, qu'il n'était pas dans sa pratique de mentionner dans les *status updates* les noms des personnes ayant déposé un recours (cf. act. TAF 8). Il apparaît donc que la demande des recourants est également respectée sur ce point, de sorte qu'il n'est pas non plus nécessaire d'ordonner des mesures (super)provisionnelles à ce sujet.

1.3.3 Au vu de ce qui précède, il y a lieu de déclarer sans objet la demande de mesures provisionnelles et superprovisionnelles formée par les recourants.

2.

2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

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

2.3 Cependant, lorsque le Tribunal fédéral admet un recours et renvoie l'affaire à l'autorité précédente en application de l'art. 107 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), l'autorité à laquelle la cause est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2 : jurisprudence toujours valable sous l'empire de la LTF ; ATF 135 III 334 consid. 2 et 2.1 p. 335 s. ; arrêts du TAF A-2325/2017 du 14 novembre 2018 consid. 2.3, A-7160/2015 du 21 décembre 2016 consid. 2.2.2). Dans le cas d'espèce, l'autorité inférieure a rendu en date du 9 février 2018, notamment, une décision finale (cf. consid. E.a ci-dessus) portée par la banque X. _____ jusque devant le Tribunal fédéral, lequel a jugé la demande collective d'assistance administrative du 11 mai 2016 déposée par la France comme admissible et ce dans un arrêt de principe rendu en séance publique le 26 juillet 2019 (ATF 146 II 150 ; cf. consid. E.c supra). Compte tenu de l'arrêt rendu par la Haute Cour, le Tribunal administratif fédéral voit sa cognition limitée par les motifs de cet arrêt, au même titre qu'il l'aurait été par un arrêt de renvoi, en ce sens qu'il est lié par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral. En d'autres termes, le Tribunal administratif fédéral doit ainsi se fonder sur les considérants de l'ATF 146 II 150 et ne peut s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral sur tous les points sur lesquels ce dernier s'est prononcé, de sorte que la seule marge de manœuvre que conserve la Cour de céans tient aux questions laissées ouvertes par l'arrêt du Tribunal fédéral et aux conséquences qui en découlent (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. 3).

3.

En premier lieu, les recourants invoquent une violation de leur droit d'être entendus. Ils reprochent à l'AFC de leur avoir refusé l'accès à certaines pièces du dossier, pourtant pertinentes pour le prononcé de la décision finale attaquée. Ils ont relevé qu'ils n'avaient pas eu accès à la documentation bancaire sous-jacente qui justifierait la présence d'un code « domicil » français dans leur dossier, alors qu'aucun d'eux n'avait leur domicile (respectivement siège) en France et qu'aucun lien économique n'existait entre eux et ce pays. Il était dès lors impératif qu'ils aient accès à cette documentation et que la question de l'utilisation du code « domicil » français soit clarifiée avec [la banque X. _____] (mémoire de recours, ch. 73 à 78, p. 25). Ils ont aussi relevé que l'AFC n'avait pas reçu de réponse sur tous les

points contenus dans son courrier du 5 décembre 2016 de la part de l'autorité requérante. Or, l'un des points laissé ouvert concernait les comptes susceptibles d'être détenus par des contribuables présumés autres que des personnes physiques et l'impôt sur le revenu qui en découlait. Dès lors que les informations bancaires visées par la présente procédure d'assistance portaient précisément sur cette problématique, le compte visé étant détenu par une société, les intéressés ont fait valoir qu'il s'imposait d'ordonner à l'AFC de solliciter une réponse de la part de l'autorité requérante sur ce point et de leur permettre de compléter leur recours, le cas échéant (cf. mémoire de recours, ch. 79 s. p. 26). Ils ont enfin relevé que le courrier de l'AFC du 1^{er} septembre 2016, auquel le courrier de l'autorité requérante faisait référence, manquait au dossier, de même que les procès-verbaux de la séance et de l'entretien qui s'étaient tenus, d'une part, le 22 juin 2017 entre l'AFC et l'autorité requérante et, d'autre part, le 26 novembre 2019 entre l'autorité requérante et le Secrétaire d'Etat aux questions financières internationales. Ils ont requis qu'il leur soit donné accès à ces pièces (cf. mémoire de recours, ch. 81 à 83 p. 26).

En conclusion, les intéressés considèrent que la décision attaquée doit être annulée pour violation de leur droit d'être entendus. Subsidiairement, les intéressés requièrent que leurs dossiers soient renvoyés à l'AFC pour qu'elle procède à un complément d'instruction auprès de l'autorité requérante, notamment sur l'étendue de la demande d'entraide en lien avec l'impôt sur le revenu, et statue à nouveau.

3.1 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1, 142 II 218 consid. 2.8.1).

3.1.1 Le droit d'être entendu, inscrit à l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit de s'exprimer, le droit de consulter le dossier, le droit de faire administrer des preuves et de participer à leur administration, le droit d'obtenir une décision motivée et le droit de se faire représenter ou assister. Il est consacré, en procédure administrative fédérale, par les art. 26 à 28 (droit de consulter les pièces), les art. 29 à 33 (droit d'être entendu stricto sensu) et l'art. 35 PA (droit d'obtenir une décision motivée). Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 LAAF concrétisent certains aspects du droit d'être entendu, soit l'information des personnes habilitées à recourir et le droit de participation et de consultation des pièces.

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

3.2 Les recourants ont requis l'accès à la documentation bancaire qui permettrait de justifier l'existence d'un code « domicile » français dans leur dossier. On notera toutefois qu'ils n'exposent pas concrètement quels seraient les documents bancaires complémentaires qui n'auraient pas été mis à leur disposition par l'AFC. Il ne ressort pas du dossier que l'AFC disposerait de tels documents et qu'elle aurait omis de les mettre à disposition des recourants. De tels documents - pour autant qu'ils existent - n'étaient du reste pas absolument indispensables pour l'autorité inférieure pour se prononcer sur la demande d'assistance administrative de l'autorité française. En effet, la jurisprudence a clairement établi qu'au stade de l'assistance administrative, la question de la résidence de la personne concernée par la procédure d'entraide n'a pas à être tranchée par l'Etat requis (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine, 142 II 218 consid. 3.6 ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4 ; cf., aussi, consid. 7 infra). L'AFC pouvait donc se satisfaire - sous l'angle de la vraisemblance prépondérante - de l'information selon laquelle le compte bancaire dont les recourants sont respectivement titulaire ou bénéficiaire apparaît sur la liste Excel annexée à la demande d'entraide administrative du 11 mai 2016 avec un code de domicile français « 111 » (cf. arrêts du TAF F-1579/2021 du 13 décembre 2021 consid. 5.3 ; F-6152/2020 du 19 avril 2022 consid. 5.1.4). Il n'était donc pas nécessaire que l'AFC obtînt une documentation ou des explications complémentaires auprès de [la banque X. _____] ou de l'autorité requérante sur l'origine du code de domicile français rattaché au compte bancaire des recourants. On ne distingue par conséquent pas de violation du droit d'être entendu sur ce point.

3.3 Les recourants n'exposent pas non plus concrètement dans quelle mesure les réponses qu'aurait données l'autorité requérante aux questions 2 et 3 formulées par l'AFC dans son courrier du 5 décembre 2016 (dossier de l'AFC, act. 31) auraient pu influencer la décision finale de l'AFC sur la requête administrative les concernant. S'agissant plus particulièrement de la question 3 relative aux éventuels contribuables présumés autres que des personnes physiques, le Tribunal considère qu'il ressort suffisamment clairement de la demande d'entraide administrative formée par l'autorité requérante, le 11 mai 2016, quels sont les impôts visés, soit l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune, de sorte que l'on peut en déduire quels sont les contribuables visés, soit les personnes physiques. Toutefois, bien que les personnes morales ne soient pas directement visées par la demande d'entraide administrative, la transmission d'informations les concernant est possible si ces informations sont vraisemblablement pertinentes par rapport à l'objectif fiscal visé, respectivement si elles sont de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêt du TAF A-5405/2020 du 22 mars 2022 consid. 4.6), ce qui est le cas en espèce puisque la société B. _____ Inc. est titulaire du compte bancaire dont A. _____ est le bénéficiaire. Il n'était donc pas nécessaire que l'AFC relance l'autorité requérante sur ce point. Il ne se justifie pas non plus d'annuler la décision finale du 11 mars 2021 pour obtenir une réponse de la part de la DGFIP à ce sujet.

3.4 Les recourants ont également reproché à l'AFC de ne pas leur avoir donné l'accès à certaines pièces du dossier.

3.4.1 Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, l'art. 15 al. 1 LAAF prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. L'art. 15 al. 2 LAAF permet à l'Administration fédérale, à condition que l'autorité étrangère émette des motifs vraisemblables de garder le secret, de refuser à la personne habilitée à recourir la consultation des pièces concernées, en application de l'art. 27 PA (arrêt du TF 2C_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3 ; décision incidente du TAF A-6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2, arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3).

3.4.2 L'art. 26 PA garantit quant à lui expressément le droit de consulter les pièces du dossier dont, en particulier, les observations responsives des autorités (let. a), ainsi que tous les actes servant de moyens de preuve (let. b), au siège de l'autorité appelée à statuer. Il suffit à cet égard que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à

leur disposition si elles le requièrent (cf. ATF 128 V 272 consid. 5b/bb et 112 la 202 consid. 2a). En revanche, le droit d'être entendu ne comprend pas le droit de consulter les dossiers relatifs à d'autres procédures ne concernant pas la partie concernée (cf. BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG), n° 59 ad art. 26 PA). De pratique constante, les actes dits internes à l'administration, qui sont destinés à la formation de l'opinion et n'ont pas le caractère de preuves, restent exclus tant selon la PA, que la Constitution, du droit de consulter les dossiers. Le droit d'être entendu s'étend généralement à tous les actes de procédure susceptibles de servir de base à la décision ultérieure. L'accès aux dossiers ne peut donc pas être refusé au motif que les dossiers en question sont sans importance pour l'issue de la procédure. Il faut laisser à la personne concernée le soin d'évaluer elle-même la pertinence des dossiers (cf. BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, op. cit., n° 64 ad art. 26 PA ; ATF 129 V 472 consid. 4.2.2, 125 II 473 consid. 4a et 115 V 297 consid. 2g/aa). Selon l'art. 28 PA, une pièce dont la consultation a été refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (arrêt du TF 2C_609/2015, 2C_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-5541/2014 du 31 mai 2016 consid. 3.1.3).

3.5 On notera au préalable que l'AFC s'est positionnée sur ce grief dans sa décision finale du 11 mars 2021 à son chiffre 8bis. S'agissant tout d'abord du courrier de l'AFC du 1^{er} septembre 2016, auquel se réfère l'autorité requérante dans sa lettre du 11 juillet 2017, il ressort du bordereau des pièces fournies par l'AFC que cette pièce a été mise à disposition des recourants en date du 15 mai 2017 (cf. dossier de l'AFC, act. 51 et 52 pièces 18). S'agissant des deux procès-verbaux, le Tribunal considère qu'il s'agit d'actes de procédure internes à l'administration qui n'ont pas le caractère de preuve. En outre, ils ont trait à une procédure distincte, soit celle qui a opposé la banque X. _____ à l'AFC et qui a abouti à l'arrêt de principe du TF 2C_653/2018 du 26 juillet 2019, publié aux ATF 146 II 150, rendu *inter partes*, dont les recourants ne faisaient pas partie, mais qui pose, en tant qu'arrêt de principe, des principes juridiques ayant des effets *erga omnes* (cf., à ce sujet, arrêts du TAF F-5877/2020 du 13 avril 2022 consid. 4.2.3 et F-5878/2020 du 13 avril 2022 consid. 4.2.3). L'AFC n'était donc pas tenue de les mettre à disposition des recourants. En outre, comme l'a relevé l'autorité inférieure, il y a lieu d'admettre que le contenu essentiel de ces échanges ressort des autres pièces mises à disposition des recourants (cf. dossier AFC, act. 36 et 43). Le Tribunal ne perçoit dès

lors pas non plus de violation du droit d'être entendus des recourants sur ce point. Il n'est par conséquent pas nécessaire d'ordonner à l'AFC la communication des deux procès-verbaux aux recourants.

3.6 Au final, le grief tiré de la violation du droit d'être entendus des recourants doit être écarté et la demande de communication de pièces formulée par les recourants rejetée.

4.

L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant du 27 août 2009, s'appliquent à la présente demande (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.1 et A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

4.1 L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 1.1.1). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; cf. arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid.2.1.1 et A-6399/2014 du 4 janvier 2016 consid. 6).

4.2 Le ch. XI du Protocole additionnel a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord 2014 modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (ci-après : Protocole 2014 ; FF 2011 3519 ; arrêt du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.1). Ces modifications concernent uniquement les cas dans lesquels les noms des personnes impliquées ne sont pas connus de l'Etat requérant (cf. arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1). Parmi les modifications intervenues, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel – relatif à l'identification de la personne concernée – a été modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014. Avant sa modification, cette disposition exigeait de l'Etat requérant qu'il fournisse le nom et une adresse de la personne faisant l'objet du contrôle ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter son identification tel que

par exemple sa date de naissance ou son état civil. La version actuelle du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, tel que modifié par l'art. 1 par. 1 du Protocole 2014, prévoit désormais que l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête peut résulter du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification (sur les développements du contexte de la modification du ch. XI du Protocole additionnel, cf. ATF 146 II 150 consid. 5.2.3 ; cf. arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 2.3).

L'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014 prévoit que celui-ci est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010. L'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 stipule quant à lui que, nonobstant les dispositions du par. 2, l'art. 1 par. 1 dudit Accord est applicable aux demandes d'échange de renseignements relatives à des faits survenus pour toute période commençant à compter du 1^{er} février 2013. Dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a considéré que l'interprétation de l'art. 2 par. 3 de l'Accord 2014 – à la lumière de son objet, de son contexte et des circonstances de sa conclusion – ne rendait admissible les demandes groupées que pour obtenir des renseignements relatifs à des périodes à compter du 1^{er} février 2013 (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.3 ss et 5.6). En revanche, conformément à l'art. 2 par. 2 de l'Accord 2014 et du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel, l'assistance administrative doit en principe être accordée pour les périodes à compter du 1^{er} janvier 2010 lorsqu'il s'agit – comme dans le cas d'espèce – d'une demande collective (« Listenersuchen ») par laquelle les personnes concernées peuvent être identifiées au moyen de numéros bancaires connus (cf. consid. 6.2 ci-après sur la qualification de la présente demande ; ATF 146 II 150 consid. 5.6 ; cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 2.1.2 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que les arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 2.3).

4.3 La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, à savoir (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification ; (b) la période visée ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal poursuivi et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y

a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations ; arrêts du TAF A6366/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

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

4.5

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

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

4.5.3 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).

4.6

4.6.1 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 , 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.2). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-3320/2017 du 15 août 2018 consid. 3.3.2). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.5 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

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

raisons de cohérence, les mêmes critères s'appliquaient pour distinguer les demandes collectives admissibles (cf. consid. 6.2 ci-après pour la qualification de la présente demande) 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 (ATF 146 II 150 consid. 6.2.2).

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

4.8

4.8.1 L'Etat requérant doit également respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

4.8.2 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela

impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 4.4 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

4.9 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. 4.4 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

4.10 Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. De jurisprudence constante cependant, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 s., 142 II 218 consid. 3.6).

Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention, en l'espèce au sens de l'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FR, doit s'apprécier à la lumière des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables.

Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2, 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). L'Etat requérant n'est pas tenu d'attendre l'issue du litige sur le principe de la résidence fiscale pour former une demande d'assistance administrative, et ce d'autant moins que la demande peut aussi avoir pour but de consolider sa position quant à la résidence fiscale du contribuable concerné. En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Par ailleurs, l'Etat requérant doit aussi pouvoir former une demande d'assistance administrative même en cas de conflit de résidences effectif, et ce afin d'obtenir de l'Etat requis des documents qui viendraient appuyer sa prétention concurrente à celle de celui-ci ou celle d'un Etat tiers. Il s'agit ici en particulier de tenir compte de l'hypothèse selon laquelle un contribuable 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 et A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.3). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable touché par une double imposition de s'en plaindre devant les autorités concernées, soit les autorités nationales des Etats concernés, en fonction des recours prévus par le droit interne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 4.7.4) ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés ou par le recours à la procédure amiable (voir art. 27 par. 1 CDI CH-FR ; cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

5.

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 6 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (cf. consid. 7 ci-après). A cet égard, il est rappelé que la requête collective d'assistance fiscale internationale présentée par la France le 11 mai 2016, qui est aussi à la base de la présente procédure, a déjà fait

l'objet d'une procédure pilote qui s'est soldée par l'ATF 146 II 150, dans lequel le Tribunal fédéral a jugé que l'assistance administrative devait être octroyée à la France. Compte tenu de cet arrêt, qui lie le Tribunal de céans (cf. consid. 2.3), seuls seront traités spécifiquement les griefs invoqués par les recourants en relation avec des éléments sur lesquels le Tribunal fédéral ne s'est pas prononcé 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 en principe lié par les motifs de ce jugement (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevables les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que les arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3 ; consid. 2.3 supra).

6.

6.1 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 (cf. ci-avant consid. 2.2) qu'il n'y a pas lieu d'y revenir en détail.

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 X. _____ (ch. 2) ; le nom du détenteur d'informations, soit la banque X. _____ (ch. 3) ; la période visée par la demande, à savoir du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2015 (ch. 4) ; l'objectif fiscal fondant la demande, soit l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune (ch. 4), ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 6). Dès lors, la requête du 11 mai 2016 contient tous les éléments mentionnés au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

6.2 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 eût pu en principe également les formuler individuellement (cf. ATF 146 II 150 consid. 4.4, 143 II 628 consid. 4.4. et 5.1 ; arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4.4 et 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1).

7.

7.1 Quant aux conditions de fond, les recourants se prévalent d'une violation de la condition de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements.

Ils font en substance valoir qu'ils ne constituent pas des contribuables français, dès lors que le siège social de la société B. _____ Inc. se situe aux Bahamas et que A. _____ est domicilié en Suisse depuis 1991 et est résident fiscal suisse depuis près de 30 ans. Ainsi, le code de « domicil » français dont se prévaut l'AFC n'a en l'occurrence aucun fondement et ne correspond pas à la réalité. La présomption avancée par l'AFC selon laquelle le compte bancaire concerné par la présente procédure est effectivement lié à des contribuables français a ainsi été renversée. La condition de la pertinence vraisemblable des informations n'est ainsi pas donnée, de sorte que la demande d'assistance formée par l'autorité requérante constitue une pêche aux renseignements (cf. mémoire de recours, ch. 87 ss p. 27 ss).

7.2 En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie la Cour de céans (ci-avant consid. 2.3) que la demande litigieuse ne constituait pas une pêche aux renseignements prohibée et que les informations requises remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 146 II 150 consid. 6). A cet effet, la Haute Cour a relevé que la demande du 11 mai 2016 - qui constitue une « demande collective » (cf. consid. 6.2 supra) - répondait aux trois critères développés par la jurisprudence en lien avec les demandes groupées, applicables par analogie aux « demandes collectives », permettant d'exclure l'existence d'une *fishing expedition* (ci-avant consid. 4.6.2 pour l'énumération exhaustive de

ces trois critères ; ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2). L'analyse de la Haute Cour s'est portée spécifiquement sur le critère principalement contesté - à savoir celui exigeant que la demande expose le droit fiscal applicable et les raisons permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations, et donc violé le droit fiscal. A cet égard, le Tribunal fédéral a retenu que l'ensemble des éléments ressortant de la demande du 11 mai 2016 était propre à fonder un soupçon suffisant de l'existence d'un comportement contraire au droit fiscal de la part des personnes se trouvant sur les listes B et C.

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

7.3 En outre, la jurisprudence a clairement établi qu'au stade de l'assistance administrative, la question de la résidence de la personne concernée par la procédure d'entraide n'a pas à être tranchée par l'Etat requis (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine, 142 II 218 consid. 3.6; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4). L'assistance administrative en matière fiscale ne dépend pas du domicile de la personne concernée. Au contraire, la probabilité que la personne concernée soit soumise à une obligation fiscale limitée ou illimitée dans l'Etat requérant pendant la période concernée suffit (voir arrêt du TAF A-6290/2017 du 12 octobre 2018 consid. 4.3.2 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_999/2018 du 14 novembre 2018]). En effet, l'Etat requérant doit pouvoir obtenir de l'Etat requis des documents lui permettant de consolider sa position s'il considère qu'un contribuable assujéti dans l'Etat requis (ou dans un Etat tiers, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants) a en réalité sa résidence fiscale chez lui, par exemple parce qu'il y a conservé son foyer d'habitation permanent ou que l'on est en présence d'autres points de rattachement fiscalement déterminants (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2, arrêt du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.3.6).

7.4 De surcroît, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a, pour ce motif également, pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 142 II 218 consid. 3.6 et ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine ; arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 2.4). 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 (cf. art. 4 MC OCDE) ou par le recours à la procédure amiable (cf. art. 26 MC OCDE). Une telle question n'intéresse pas la Suisse dans le contexte de la procédure d'assistance administrative. Elle n'aurait du reste ni les moyens matériels ni la compétence formelle pour la trancher (cf. supra consid. 4.10). Dans ces circonstances, l'éventuelle existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne permet pas de remettre en question la bonne foi de ce dernier, laquelle reste donc présumée. Il y a également lieu de préciser qu'il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7 ; cf. aussi arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.7.4).

7.5 Il sied encore de relever que le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de juger que les codes de domicile français figurant sur les listes B et C constituaient des critères d'assujettissement suffisants pour considérer que les personnes derrière ces listes étaient assujetties en France durant la période sous contrôle (cf. arrêt du TAF A-1562/2018 du 3 août 2020 consid. 4.2). Cet élément est de surcroît appuyé par l'arrêt du Tribunal fédéral qui a jugé dans l'ATF 146 II 150 - à tout le moins implicitement en considérant que la demande du 11 mai 2016 était admissible - que ces codes de domicile constituaient des critères d'assujettissement suffisants, et explicitement au considérant 6 que « les renseignements demandés remplissent la condition de la pertinence vraisemblable selon l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR ». Dans ces circonstances et compte tenu du fait qu'il est incontestable que les recourants figurent avec un code domicile français « 111 » dans la liste Excel annexée à la requête du 11 mai 2016, il y a lieu de retenir que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant dans le cas d'espèce, à savoir celui du domicile, est apparemment plausible ; la question de savoir s'il entre en concurrence avec un critère d'assujettissement de l'Etat tiers dans lequel les recourants font valoir avoir eu un domicile ou un siège fiscalement durant la période sous contrôle n'a pas à être examinée par la Cour de céans.

7.6 Partant, le grief relatif au domicile invoqué par les recourants doit être écarté.

8.

8.1 Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté. Les recourants, qui succombent, doivent supporter, en tant que débiteurs solidaires, les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de

travail liée à la procédure, à Fr. 5'000.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 et 6a du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

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

9.

En réponse à la conclusion numéro 12 formulée dans le mémoire de recours, il y a lieu de préciser que les informations qui seront transmises à l'autorité requérante sont celles qui sont citées expressément dans le dispositif de la décision attaquée. Il ne sera dès lors pas procédé à l'envoi d'autres pièces ou informations à l'autorité française, comme semblent le craindre les recourants.

S'agissant enfin de la conclusion formulée par les intéressés concernant l'anonymisation du présent arrêt, la Cour de céans se réfère à l'art. 29 al. 2 LTAF, aux termes duquel les arrêts rendus par le TAF sont, en principe, publiés sous une forme anonyme. Conformément à ce principe, il sera donc procédé à l'anonymisation du présent arrêt avant sa publication.

10.

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

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

La demande de mesures superprovisionnelles et provisionnelles formée par les recourants est sans objet.

2.

La demande tendant à la communication des procès-verbaux des 22 juin 2017 et 26 novembre 2019 est rejetée.

3.

Le recours est rejeté.

4.

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

5.

Il n'est pas alloué de dépens.

6.

Le présent arrêt est adressé aux recourants et à l'autorité inférieure.

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

Le président du collège :

La greffière :

Gregor Chatton

Noémie Gonseth

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 :