



Cour I
A-1791/2021, A-1811/2021

Arrêt du 27 octobre 2021

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Raphaël Gani, Keita Mutombo, juges,
Loucy Weil, greffière.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
tous deux représentés par
Maître Daniel Gatenby et Maître Philippe Kenel,
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

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

A.b Dans sa requête, la DGFIP indiqua qu'une enquête diligentée par le parquet de Bochum et des visites domiciliaires effectuées dans les succursales allemandes de la banque UBS en mai 2012 et juillet 2013 avaient abouti à la saisie de données concernant des contribuables français liés à des comptes ouverts auprès de la banque UBS (Switzerland) AG (ci-après : UBS). L'autorité française précisa avoir demandé par courrier du 20 avril 2015 à l'administration fiscale allemande de lui fournir ces informations sur la base de la Directive n° 2011/16/UE. En date du 3 juillet 2015, l'administration fiscale allemande lui aurait transmis les documents suivants :

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

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

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

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

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

Veuillez indiquer, pour chaque compte listé en annexe :

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

B.

B.a Par ordonnance du 10 juin 2016, l'AFC requit la banque UBS de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée

d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

B.b L'AFC informa également les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et des éléments essentiels de la demande par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016.

C.

C.a Par courrier du (...) 2016, C._____, par Maître Philippe Kenel (ci-après : le mandataire), informa l'AFC de son souhait de participer à la procédure la concernant et demanda à recevoir copie du dossier. Dans ces mêmes lignes, la prénommée informa l'autorité inférieure du décès survenu en (..) de son époux, feu D._____, également concerné par la procédure, dont elle déclara être l'unique héritière.

C.b En date du (...) 2017, l'AFC transmit à C._____ l'intégralité des pièces du dossier.

D.

D.a La banque UBS transmit 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.b Les données transmises par la banque à l'AFC concernant la présente procédure font état de trois personnes concernées : D._____ et C._____ en qualité de *beneficial owner*, ainsi que E._____ LTD en qualité d'*account holder* (pièce 46 du dossier de l'autorité inférieure).

E.

A la suite d'une rencontre du 22 juin 2017 entre l'autorité française et l'autorité compétente suisse – initiée par un courrier du 23 août 2016 de la banque UBS informant l'AFC qu'il existait de sérieuses craintes que l'autorité requérante ne respecte pas le principe de spécialité – l'autorité inférieure exigea de l'autorité française l'assurance que les informations transmises ne seraient communiquées qu'aux personnes et autorités mentionnées à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et ne seraient utilisées qu'aux fins qui y sont énumérées. L'AFC reçut ces assurances dans le cadre d'un échange de lettres daté du 11 juillet 2017 (solution amiable) ainsi que par courrier de la DGFIP daté du même jour (cf. ATF 146 II 150, let. B.c ; arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces

décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. E ; décision finale de l'AFC, p. 27s.).

F.

F.a En date du 9 février 2018, l'AFC rendit huit décisions finales à l'encontre de certaines personnes concernées – parmi lesquelles figurait la banque UBS dont la qualité de partie avait été reconnue dans l'arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016 – par lesquelles elle accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

F.b Le 9 mars 2018, la banque UBS déféra les décisions finales précitées auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans) en concluant à leur annulation ainsi qu'à celle de l'ordonnance de production qui lui avait été adressée en date du 10 juin 2016 (cf. let. 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.

F.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.

G.

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.

H.

H.a En date du (...) 2020, l'AFC pria C._____, par son mandataire, de lui communiquer le certificat d'héritiers de feu D._____, dont elle lui avait entretemps adressé l'acte de décès.

H.b Par courriel du (...) 2020, le mandataire transmet à l'autorité inférieure l'acte de notoriété de feu D._____, établi par (...). Il ressort de ce document que le défunt laisse une conjointe survivante, C._____, et deux héritiers en la personne de leurs enfants communs, A._____ (ci-après : la recourante) et B._____ (ci-après : le recourant). L'acte de notoriété établit encore que par disposition à cause de mort, le défunt a fait donation à son épouse de l'universalité des biens composant sa succession, donation acceptée aussi bien par cette dernière que par les deux héritiers précités.

H.c Dans le même courriel, le mandataire informa l'AFC du récent décès de feu C._____ et de ce qu'il représentait son unique héritière, à savoir la recourante.

I.

I.a En date du (...) 2020, l'AFC rappela que la recourante était déjà considérée comme personne concernée en qualité d'héritière de feu D._____, et qu'elle partait du principe que les enfants communs, soit les recourants, étaient également les héritiers de feu C._____.

I.b Par courriel du (...), la recourante communiqua à l'AFC l'acte de décès de feu C._____, un testament olographe prévoyant le legs de la totalité du patrimoine de la défunte en sa faveur, ainsi qu'une déclaration signée du recourant acceptant irrévocablement le contenu du testament précité.

J.

Par décision finale du 12 mai 2020 notifiée au recourant en qualité de personne concernée, par publication anonyme dans la Feuille fédérale, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

K.

En date du (...) 2020, l'AFC transmet à la recourante l'intégralité des pièces du dossier – à l'exclusion toutefois de la décision notifiée au recourant (cf. let. J ci-dessus) – dont l'Annexe A, soit les données bancaires destinées aux autorités françaises (pièce 47 du dossier de l'autorité inférieure). Ce document fait état de cinq personnes concernées : les personnes dont l'identité a été communiquée par la banque (cf. let. D.b

ci-dessus), ainsi que la recourante et le recourant, au titre de *other relationship*.

L.

La recourante adressa des déterminations circonstanciées à l'autorité inférieure les (...) 2020.

M.

Par décision finale du 19 mars 2021 notifiée à la recourante en tant que personne concernée, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française. Dite décision précise à son considérant 12 que les autres personnes concernées ne s'étant pas manifestées durant la procédure, dont le recourant, se sont vu notifier une décision finale distincte par publication dans la Feuille fédérale du 12 mai 2020.

N.

Par courriel du (...) 2021, le mandataire a informé l'autorité inférieure de ce qu'il représentait également le recourant et l'a priée de lui communiquer la décision finale le concernant, ainsi que les pièces du dossier.

O.

O.a Par actes du 19 avril 2021, les recourants ont chacun déposé un recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 12 mai 2020, respectivement du 19 mars 2021.

O.b Le recourant conclut tout d'abord à ce que le délai de recours lui soit restitué. Il se prévaut à cet égard d'un vice de notification entraînant la nullité de la décision, respectivement d'avoir été empêché, sans faute de sa part, d'introduire le recours dans le délai légal de 30 jours.

O.c Cela étant, les recourants concluent tous deux préalablement, sous suite de frais et dépens, à la suspension de la procédure jusqu'à l'obtention d'un jugement définitif dans toute procédure pénale ayant trait au complexe de faits de la présente demande, en particulier dans la procédure mentionnée par l'AFC et dirigée contre l'ex-employée d'UBS Deutschland AG, et jusqu'à l'obtention du jugement en appel dans le cadre de la procédure pénale contre UBS en France, ainsi qu'à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de produire en mains du Tribunal l'intégralité des pièces sur lesquelles elle a fondé sa décision et à ce qu'un délai raisonnable leur soit imparti pour consulter lesdites pièces et compléter leur recours.

Principalement, les recourants concluent au constat de la nullité de la décision de l'AFC du 12 mai 2020, respectivement du 19 mars 2021. Ils se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendus : ils n'auraient pas eu accès à toutes les pièces sur lesquelles l'AFC se serait fondée pour rendre sa décision.

Subsidiairement, ils concluent à l'annulation des décisions précitées. Ils invoquent dans ce cadre et en substance que la demande d'assistance administrative constituerait une pêche aux renseignements proscrite et qu'elle violerait les principes de la pertinence vraisemblable, de la bonne foi et de spécialité.

Plus subsidiairement, ils concluent à ce que les données les concernant soient retirées de l'Annexe A, ainsi qu'à ce que dite Annexe soit modifiée pour refléter l'adresse la plus actuelle disponible de feu C._____, sise (...).

P.

Dans sa réponse du 11 juin 2021, l'autorité inférieure a conclu à l'irrecevabilité du recours déposé par le recourant, subsidiairement à son rejet. S'agissant du recours déposé par la recourante, l'AFC, à laquelle un délai au 14 juin 2021 a été imparti pour déposer une réponse, a conclu, dans une écriture du 28 juin 2021, au rejet du recours.

Q.

Par courriers du 4 juin 2021, la Cour de céans a invité les recourants à lui communiquer, dans un délai au 29 juin 2021, prolongé au 29 juillet 2021, leur souhait quant à la poursuite des procédures, eu égard à l'entrée en force des arrêts traitant des moyens juridiques similaires A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 rendus par le Tribunal administratif fédéral le 29 mars 2021 (le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021). En date du 29 juillet 2021, les recourants ont tous deux confirmé maintenir leur recours.

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

Droit :**1.**

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

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le 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

1.2.1 D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n° 3.17). Une telle solution répond à un souci d'économie de procédure (ATF 131 V 222 consid. 1, 128 V 124 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (parmi d'autres, arrêt du TAF A-847/2018 du 12 avril 2018 consid. 2.1).

1.2.2 En l'occurrence, les deux recours, déposés à la même date et sous la plume du même mandataire, ont pour objet la même demande d'assistance administrative. Ils portent ainsi sur le même complexe de faits, à plus forte raison que les recourants sont concernés par le même compte bancaire et au même titre, soit en qualité de successeurs de l'ayant droit. Il ressort en outre des mémoires de recours que les recourants

développent des moyens similaires, sous réserve d'un grief soulevé par le recourant en lien avec la recevabilité de son recours et dont il sera question au considérant 2 ci-après. A cela s'ajoute que les recourants ont formulé les mêmes conclusions au pied de leur mémoire. S'agissant enfin des éventuels intérêts antagonistes des parties au maintien du secret de la consultation de leurs dossiers respectifs – qui ne paraissent pas manifestes en l'occurrence –, il convient de considérer que ceux-ci seraient le cas échéant préservés, dans la mesure où la notification du présent jugement intervient auprès du même mandataire soumis à des devoirs professionnels correspondants (cf. notamment arrêt du TAF A-4167/2020 du 18 janvier 2021 consid. 2.2 et les références citées). Etant donné ce qui précède, il convient de joindre en une seule et même procédure les causes A-1791/2021 et A-1811/2021, qui seront jugées sous référence A-1791/2021.

1.3 Les recours déposés répondent aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 PA), les recourants disposant en outre de la qualité pour recourir en qualité de personnes concernées (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). La recourante est au surplus, incontestablement, la successeure en droit de feu C. _____ (art. 18a LAAF).

1.4 S'agissant du délai de recours, si l'acte déposé par la recourante l'a manifestement été en temps utile, la question du respect dudit délai se pose quant au recours déposé le 19 avril 2021 par le recourant à l'encontre de la décision publiée le 12 mai 2020 dans la Feuille fédérale. Le recourant se prévaut à cet égard d'un vice dans la notification de la décision ayant pour conséquence sa nullité, respectivement la recevabilité de son recours, tandis que l'AFC soutient que le recours est tardif et, partant, irrecevable. La Cour de céans examinera la recevabilité du recours déposé par le recourant sous considérant 2 ci-après.

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

1.6

1.6.1 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op.cit., n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG

MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

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

1.6.3 Cependant, lorsque le Tribunal fédéral admet un recours et renvoie l'affaire à l'autorité précédente en application de l'art. 107 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), l'autorité à laquelle la cause est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2 : jurisprudence toujours valable sous l'empire de la LTF ; 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. F.a ci-dessus) portée par la banque UBS jusque devant le Tribunal fédéral, lequel a jugé la demande collective d'assistance administrative du 11 mai 2016 déposée par la France comme admissible et ce dans un arrêt de principe rendu en séance publique le 26 juillet 2019 (ATF 146 II 150 ; cf. consid. F.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 irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 du 3 août 2020 consid. 3).

2.

2.1 Il sied, préliminairement, de trancher la question de la recevabilité du recours déposé par le recourant le 19 avril 2021, soit par-delà l'échéance du délai légal de 30 jours depuis sa publication dans la Feuille fédérale (cf. consid. 1.4 ci-dessus). A cet égard, le recourant plaide que la décision du 12 mai 2020 publiée dans la Feuille fédérale serait nulle de plein droit ; il soutient ne pas revêtir la qualité de personne concernée dans la présente procédure d'assistance administrative, si bien qu'il lui était impossible de se reconnaître dans la publication anonyme du 12 mai 2020, la notification par voie édictale étant ainsi viciée. Le recourant requiert par ailleurs la restitution du délai de recours, sur la base des motifs susmentionnés et du fait qu'il a procédé dans les 30 jours suivant sa prise de connaissance de la décision par le truchement de sa sœur. L'AFC allègue pour sa part avoir, suivant les normes idoines, informé le recourant de l'ouverture de la procédure, puis lui avoir notifié la décision finale en sa qualité de personne venant aux droits et obligations de l'ayant droit du compte, soit de personne concernée, contestant ainsi toute irrégularité de notification. En outre, se référant à des échanges datés du (...) 2020 avec la recourante, respectivement son mandataire, faisant état de la qualité de personne concernée des enfants communs de feus D. _____ et C. _____ (cf. Faits, let. I.a), l'autorité inférieure soutient que le recourant ne pouvait de bonne foi ignorer qu'une décision finale le concernant allait être rendue.

2.2 La nullité d'une décision devant être constatée d'office, il convient d'examiner avant toute autre considération si la décision attaquée est entachée d'un vice, le cas échéant d'une gravité suffisante pour entraîner sa nullité.

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

aucun préjudice pour les parties (art. 38 PA ; cf. ATF 144 II 401 consid. 3.1 et les références citées). Cependant, la jurisprudence n'attache pas nécessairement la nullité à l'existence de vices dans la notification ; la protection des parties est suffisamment réalisée lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette irrégularité (cf. ATF 139 II 243 consid. 11.2 et 132 I 249 consid. 6). Il y a donc lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice (cf. ATF 144 II 401 consid. 3.1, 122 I 97 consid. 3aa ; ATAF 2017 I/5 consid. 4.2). Il convient à cet égard de s'en tenir aux règles de la bonne foi qui imposent une limite à l'invocation du vice de forme ; ainsi la partie intéressée doit agir dans un délai raisonnable dès qu'elle a connaissance, de quelque manière que ce soit, de la décision qu'elle entend contester (cf. ATF 144 IV 57 consid. 2.3.2 et 139 IV 228 consid. 1.2 ; voir également arrêt du TF 2C_309/2018 du 10 septembre 2018 consid. 4.1). Cela signifie notamment qu'une décision, fût-elle notifiée de manière irrégulière, peut entrer en force si elle n'est pas déférée au juge dans un délai raisonnable (arrêt du TF 9C_646/2017 du 9 mars 2018 consid. 4.2).

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

2.2.3 En l'espèce, l'autorité inférieure a informé les personnes concernées par la demande d'assistance administrative de l'ouverture d'une procédure par publication dans la Feuille fédérale du 26 juillet 2016, ainsi que par l'entremise de la banque UBS (cf. Faits, let. B). Le recourant, domicilié à l'étranger, ne s'étant en effet pas manifesté, l'AFC lui a ensuite notifié la décision le concernant par voie édictale. Si la question d'une possible irrégularité de notification mérite un plus ample examen à l'aune des circonstances particulières de l'espèce, force est de constater que l'autorité inférieure a procédé conformément aux prescriptions de la LAAF en matière d'information et de notification aux personnes concernées (art. 14

et 17 LAAF), aucun grave vice de procédure n'étant constaté. Il ressort de surcroît du mémoire du recourant que ce dernier se prévaut essentiellement d'un vice de fond à l'appui de sa conclusion en nullité, à savoir l'absence de qualité de personne concernée. Or, ce grief est de nature matérielle et non formelle et ne saurait dès lors justifier la nullité de la décision (cf. consid. 2.2.1 ci-dessus).

Par conséquent, le motif de nullité invoqué par le recourant, en tant qu'il porte sur la décision elle-même, ne peut être admis, la nullité de la décision n'ayant pas à être constatée.

2.3 Doit à présent être contrôlée la régularité de la notification de la décision attaquée, étant entendu que de deux choses l'une : soit la notification est régulière et le recours irrecevable pour cause de tardiveté, soit elle est irrégulière et le recours, sous réserve de la réalisation des autres conditions topiques, recevable.

2.3.1 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il convient de distinguer la notification irrégulière de l'absence totale de notification du jugement ou de la décision. Le jugement ou la décision n'existent légalement qu'une fois qu'ils ont été officiellement communiqués aux parties. Tant qu'ils ne l'ont pas été, ils sont réputés inexistantes (Nichturteil ; cf. ATF 142 II 411 consid. 4.2, 122 I 97 consid. 3a/bb ; arrêt du TF 2C_160/2019 du 5 novembre 2019 consid. 4.1 ; voir également LYSANDRE PAPADOPOULOS, Notification extraterritoriale en matière fiscale : hésitations du Tribunal fédéral, clarifications des Traités, in : RDAF 2020 II 1). Une notification qui a été effectuée peut atteindre son but, même entachée d'irrégularité. Il y a lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si la partie intéressée a réellement été induite en erreur par l'irrégularité de la notification et a, de ce fait, subi un préjudice. Il convient à cet égard de s'en tenir aux règles de la bonne foi qui imposent une limite à l'invocation du vice de forme ; ainsi, l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance, de quelque manière que ce soit, de la décision qu'il entend contester (cf. ATF 122 I 97 consid. 3a/aa ; arrêts du TF 2C_1021/2018 du 26 juillet 2019 consid. 4.2, 2C_309/2018 du 10 septembre 2018 consid. 4.1, 2C_408/2016 et 2C_409/2016 du 19 juin 2017 consid. 2.1 et 3.2, 2C_827/2015 et 828/2015 du 3 juin 2016 consid. 3.3 non publiés in ATF 142 II 411, 8C_130/2014 du 22 janvier 2015 consid. 2.3.2 in Semaine Judiciaire 2015 I 293). Cela signifie notamment qu'une décision, fût-elle notifiée de manière irrégulière, peut entrer en force si elle n'est pas déférée au juge dans un délai raisonnable (arrêt du TF 1C_311/2018 du 2 avril 2019 consid. 3.2 et la référence citée).

2.3.2 Le point litigieux du cas d'espèce a trait à la qualité de personne concernée du recourant, à l'aune de laquelle ce dernier aurait dû se reconnaître d'après l'AFC, ou ne pouvait se reconnaître d'après l'intéressé dans les publications anonymes des 26 juillet 2016 et 12 mai 2020. La Cour de céans, qui tranchera le bien-fondé de la transmission du nom du recourant dans le cadre de l'examen matériel de la présente cause (cf. consid. 6.1.4 ci-dessous), retient ce qui suit : lors de la notification par publication dans la Feuille fédérale de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative, le recourant, qu'il soit ou non personne concernée, ne faisait pas nommément l'objet d'une procédure devant l'AFC, ouverte alors uniquement au nom de feu ses parents. Ainsi, l'autorité inférieure, s'il s'était alors manifesté auprès d'elle, n'aurait pu lui confirmer l'ouverture d'une procédure à son endroit. Ce n'est en effet qu'au (...) 2020, soit postérieurement au décès de feu C._____, que l'AFC a pris connaissance de l'acte de notoriété de feu D._____ et inclus le recourant et la recourante dans la procédure. Or, l'AFC n'a alors pas procédé à une nouvelle publication d'information et a publié la décision finale peu de temps après, le 12 mai 2020. Dans ces conditions, l'on peine à distinguer la manière dont aurait pu procéder le recourant pour se manifester préalablement dans la procédure, étant précisé qu'aucun élément du dossier ne permet de mettre en doute ses déclarations suivant lesquelles il n'était pas au fait de l'existence de la relation bancaire en cause.

Quant à la bonne foi du recourant, qui ne pouvait, d'après l'AFC, ignorer qu'une décision le concernant allait être rendue étant donné le contenu du dossier de la recourante, elle ne peut être mise en doute sur la seule base des éléments précités. Il n'est en effet pas établi, ni même activement soutenu par l'autorité inférieure, que le recourant et la recourante entretiendraient des liens suffisamment étroits pour considérer que le premier eût été valablement notifié de fait par la seconde (cf. arrêt du TAF A-1538/2018 du 11 septembre 2019 consid. 2.2.5). La Cour de céans relève au demeurant que la décision notifiée au recourant le 12 mai 2020 ne faisait pas partie des pièces remises à la recourante par l'AFC le (...) 2020, de sorte que la recourante, comme le mandataire, n'ont pris connaissance de la décision concernant le recourant qu'à réception de la décision finale du 19 mars 2021.

Dans ces circonstances, il y a lieu d'admettre que la notification par voie édictale, telle qu'intervenue en l'espèce, était viciée, c'est-à-dire inopérante. Le recourant, qui a procédé le 19 avril 2021 après avoir pris connaissance de ce qu'une décision lui avait été adressée, par l'entremise

de la décision finale concernant la recourante et datée du 19 mars 2021, doit ainsi être considéré comme ayant agi dans un délai raisonnable. Par conséquent, il y a lieu d'entrer en matière également sur son recours.

3.

3.1

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

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

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

prévoit désormais que l'identification de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête peut résulter du nom de cette personne ou *de tout autre élément de nature à en permettre l'identification* (sur les développements du contexte de la modification du ch. XI du Protocole additionnel, cf. ATF 146 II 150 consid. 5.2.3 ; cf. arrêts du TAF A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 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. 5.2 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 irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 2.3).

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

consid. 2.2, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2).

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

3.4

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

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

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

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

si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit suisse (au sens de la jurisprudence, voir ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (cf. arrêts du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1).

3.5

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

3.5.2 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les demandes d'assistance administrative qui ne désignent pas nommément les personnes concernées doivent faire l'objet d'un contrôle plus approfondi afin d'exclure l'existence d'une fishing expedition (cf. ATF 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. 5.2 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).

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

3.7

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

3.7.2 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 et A-4353/2016 du

27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelque explication à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 2.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

3.8 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition (cf. consid. 3.3 ci-avant) de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

3.9 Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. De jurisprudence constante cependant, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 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 et 142 II 218 consid. 3.7).

4.

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 5 ci-après), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par les recourants (cf. consid. 6 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. 1.6.3), seuls seront traités spécifiquement les griefs invoqués par la recourante 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 lié par les motifs de ce jugement (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 1.4.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3).

5.

5.1 Sur le plan formel, le Tribunal fédéral a jugé – à tout le moins implicitement en considérant que la demande française du 11 mai 2016 était admissible – que les conditions formelles de l'assistance administrative étaient satisfaites. Cette position n'est ici, à juste titre, pas remise en cause par les recourants, de telle sorte (cf. ci-avant consid. 1.6.2) qu'il y a lieu d'admettre que les conditions formelles sont satisfaites.

5.2 Par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève au demeurant que la demande du 11 mai 2016 contient la liste des informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet, l'identité des personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête, celle-ci résultant des numéros mentionnés dans la liste annexée à la demande litigieuse, qui se rapportent à des comptes détenus auprès de la banque UBS (ch. 2) ; le nom du détenteur d'informations, soit la banque UBS (ch. 3) ; la période visée par la demande, à savoir du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2015 (ch. 4) ; l'objectif fiscal fondant la demande, soit l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune (ch. 4), ainsi que la description des renseignements demandés (ch. 6). Dès lors, la requête du 11 mai 2016 contient tous les éléments mentionnés au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel.

De surcroît, il est relevé que dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a précisé que la demande du 11 mai 2016 – qui ne contient ni les noms ni les adresses de personnes concernées mais qui se fonde sur une liste d'environ 40'000 numéros de comptes et autres numéros bancaires sur la base de laquelle l'AFC a pu identifier les personnes concernées – constituait une « demande collective » (« Listenersuchen ») et non une

demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF (cf. ATF 146 II 150 consid. 4 ; sur la distinction entre demande groupée et demande individuelle, voir l'arrêt du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4 et 5). La Haute Cour a rappelé à cet égard qu'au regard de la jurisprudence, les demandes qui concernent un certain nombre de personnes qu'elles identifient par leur nom ou au moyen d'une liste comportant des numéros – tels que le numéro de carte de crédit ou de compte bancaire – doivent être considérées comme une somme de demandes individuelles. Pour des raisons d'économie de procédure, l'autorité requérante rassemble ces demandes individuelles en une demande commune ou collective, bien qu'elle ait pu en principe également les formuler individuellement (cf. ATF 146 II 150 consid. 4.4, 143 II 628 consid. 4.4. et 5.1 ; arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4.4 et 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1).

6.

6.1

6.1.1 Pour ce qui est des conditions de fond, les recourants arguent en premier lieu que les principes de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements seraient violés. A l'appui de leur grief, les recourants soutiennent tout d'abord qu'ils n'ont eu aucun lien avec le compte durant la période concernée, dès lors qu'ils ne seraient pas venus aux droits de leur défunt père. Ils se prévalent à cet égard de différents documents produits qui établiraient qu'ils ont renoncé à la succession de feu D. _____ au profit de leur mère. Ils affirment ainsi que l'autorité inférieure n'était pas en droit d'inclure leur nom dans les documents destinés à la DGFIP, la transmission des renseignements dans ces conditions portant gravement atteinte à leurs droits fondamentaux. Les recourants plaident ensuite que feu leur mère n'était ni domiciliée, ni taxée en France, mais en (...), de sorte que les renseignements que l'autorité inférieure compte transmettre seraient erronés et non pertinents. Ils avancent en outre que la loi française n° 2018-998 du 23 octobre 2018 aurait instauré l'automatisme des dépôts de plaintes devant le procureur de la république par les fonctionnaires fiscaux recevant les renseignements par la voie de l'assistance fiscale internationale. Ils en concluent que le risque qu'ils encourent en cas de transmission des informations serait disproportionné par rapport à l'intérêt de l'Etat français à les obtenir, de sorte que les renseignements demandés ne seraient pas vraisemblablement pertinents et que leur transmission violerait le principe de la proportionnalité. Les recourants allèguent également que la demande constituerait une pêche aux renseignements proscrite dès lors que les listes B et C – sur lesquelles se fonde la demande de l'autorité française –

datent de 2006 et 2008, soit plusieurs années avant le début de la période pour laquelle les renseignements sont demandés. Selon eux, il ne serait pas possible de conclure que ces données sont actuelles, de sorte que leur utilisation, sans autre indice, constituerait une fishing expedition. Finalement, les recourants avancent encore que, de l'aveu même de l'autorité requérante, les listes B et C comporteraient des informations concernant de nombreuses personnes ayant potentiellement rempli leurs obligations fiscales (jusqu'à 38% pour la liste C). Dans ces circonstances, il ne serait pas possible de conclure au non-respect quasi systématique des obligations déclaratives des personnes figurant sur les listes précitées.

6.1.2 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. 1.6.3) 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. 5.2 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. 3.5.2 pour l'énumération exhaustive de ces trois critères ; ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 et 6.2). L'analyse de la Haute Cour s'est portée spécifiquement sur le critère principalement contesté – à savoir celui exigeant que la demande expose le droit fiscal applicable et les raisons permettant de supposer que les contribuables du groupe n'auraient pas rempli leurs obligations, et donc violé le droit fiscal. A cet égard, le Tribunal fédéral a retenu que l'ensemble des éléments ressortant de la demande du 11 mai 2016 était propre à fonder un soupçon suffisant de l'existence d'un comportement contraire au droit fiscal de la part des personnes se trouvant sur les listes B et C.

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.

6.1.3 En revanche, la question n'a pas été spécifiquement examinée, dans l'arrêt du Tribunal fédéral, de savoir si, compte tenu des éléments concernant l'absence de domicile en France tels qu'allégués ici par les recourants, la pertinence vraisemblable aurait disparu en l'espèce. A cet

égard, la Cour de céans rappelle qu'en présence d'un conflit de résidence, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile ; elle n'a en effet ni les moyens matériels ni la compétence formelle de trancher un tel conflit lorsqu'elle reçoit une demande d'assistance (cf. supra consid. 3.9).

En l'occurrence, il est relevé 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 feus D._____ et C._____ figurent avec un code domicile français « 111 » dans la liste Excel annexée à la requête du 11 mai 2016, les recourants ne contestant d'ailleurs pas que les précités aient été résidents français pour partie de la période visée, 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 se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale et la question de savoir s'il entre en concurrence avec un critère d'assujettissement de l'Etat tiers dans lequel feue C._____ aurait été domiciliée fiscalement durant une partie de la période sous contrôle, à savoir en (...), n'a pas à être examinée par la Cour de céans.

Quant à la prétendue erreur d'adresse dans l'Annexe A invoquée par les recourants – dite Annexe ne mentionnant pas d'adresse en (...) pour feue C._____ au profit d'une adresse en France – les éléments soulevés, dont un formulaire A daté de (...), ne suffisent pas à remettre en question les informations communiquées par la banque elle-même. Il appartiendra dès lors aux recourants de faire valoir leurs moyens et corriger l'adresse en question, s'il y a lieu, devant les autorités françaises.

6.1.4 De même, les recourants ne peuvent tirer argument du fait qu'ils n'ont pas été bénéficiaires de la relation bancaire en cause durant la période

visée. En effet, l'acte de notoriété produit, s'il relève que les recourants ont consenti à la donation à feu C. _____ des biens dépendant de la succession de feu D. _____, établit néanmoins leur qualité d'héritiers, en sorte que les recourants sont bel et bien venus aux droits de feu leur père. En requérant également des renseignements sur « toute autre personne venant aux droits et obligations » du titulaire ou de l'ayant droit économique du compte (cf. Faits, let. A.c), l'autorité fiscale française cherche précisément à identifier l'ensemble des personnes liées au compte en question et en répondant possiblement sur le plan fiscal, ce qui est indéniablement pertinent au regard du but fiscal annoncé.

Doit de surcroît être relevé que l'autorité requérante sera informée de la nature du lien des recourants avec le compte en question, par la mention *other relationship* indiquée sous *RelationToAccount* dans le document qui lui sera transmis, qui indique précisément que la personne en question est concernée en qualité de successeur, ainsi que par des explications de l'AFC qui a annoncé que « ce point sera expliqué aux autorités françaises lors de la transmission » (cf. Réponse du 28 juin 2021 ch. 2.3). Les informations que l'autorité inférieure entend transmettre ne sont dès lors pas de nature, contrairement à ce que soutiennent les recourants, à laisser supposer qu'ils ont été bénéficiaires de la relation bancaire, ou même qu'ils en avaient connaissance.

En conséquence, les recourants ne peuvent s'opposer à la transmission des renseignements, les modalités de partage successoral invoquées étant une question de fond qui n'a pas à être examinée par l'Etat requis, mais, le cas échéant, dans le cadre de la procédure fiscale en France.

6.1.5 De surcroît, la Cour de céans relève qu'il n'est pas préjudiciable que la demande d'assistance administrative se fonde sur les listes B et C datant respectivement de 2006 et 2008, alors que les renseignements demandés portent sur les années 2010 à 2015. En effet, il ressort de l'état de fait de la requête que l'autorité française cherche à déterminer si les personnes derrière les listes B et C – qui détenaient un compte bancaire au sein de la banque UBS entre 2006 et 2008 – en possédaient un durant la période sous contrôle, à savoir 2010 à 2015. Cet élément n'est pas problématique dès lors que, selon la jurisprudence, il n'est pas exigé de l'Etat requérant qu'il fournisse pour chacune des périodes visées un élément concret de soupçon qui se rattache spécifiquement à chacune de ces périodes (cf. arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 s.). De plus, comme mentionné supra (cf. consid. 6.1.2 ci-avant), le Tribunal fédéral a jugé que la demande litigieuse fournissait suffisamment d'éléments

concrets permettant de soupçonner que les personnes concernées, identifiables au travers des listes B et C, avaient agi en violation du droit fiscal. Partant, le fait que la demande repose sur des listes datant de 2006 et 2008 ne permet pas de conclure – comme l'avancent les recourants – que celle-ci constituerait une pêche aux renseignements proscrite sous l'angle temporel. C'est par ailleurs également dans ce sens que la jurisprudence la plus récente de la Cour de céans a jugé cette question juridique (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020, tous du 29 mars 2021 consid. 5.1.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021]).

Pour ce qui est de la violation alléguée par les recourants du principe de proportionnalité, il n'apparaît pas que le risque encouru par les recourants en cas de transmission des informations soit disproportionné par rapport à l'intérêt qu'a l'Etat français à les obtenir. En effet, dès lors que la requête de l'autorité française ne constitue pas une « fishing expedition », que les renseignements requis et à transmettre respectent strictement le principe de la pertinence vraisemblable et qu'au surplus, comme on le verra, le principe de spécialité est lui aussi respecté (ci-après consid. 6.3), le principe de proportionnalité, tel que concrétisé dans le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale notamment par les éléments précités, est respecté.

Au vu de tout ce qui précède, le grief invoqué par les recourants doit être rejeté.

6.2

6.2.1 Au moyen d'un deuxième grief, les recourants reprochent à l'autorité inférieure d'accéder à une demande d'assistance basée sur des données volées, en violation du principe de la bonne foi et de l'art. 7 let. c LAAF. Cette question juridique n'ayant pas été traitée dans l'ATF 146 II 150, il convient par conséquent de l'examiner plus en détail dans la présente cause.

A l'appui de leur grief, les recourants avancent que les données sur lesquelles se base la présente demande auraient été acquises grâce à un acte punissable au regard du droit suisse, à savoir l'achat illégal par le Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie d'un CD de données. Selon eux, il existerait un lien de causalité entre cet acte punissable et l'obtention par la France des données sur lesquelles serait fondée la demande litigieuse dès lors que, sans l'achat dudit CD, aucune perquisition n'aurait

pu avoir lieu et les données fondant la requête du 11 mai 2016 n'auraient pas été découvertes. De surcroît, les recourants arguent que l'autorité française aurait violé son engagement donné à la Suisse de ne pas utiliser des données volées dans le cadre d'une demande d'assistance administrative, dès lors que l'assurance donnée par la France de ne pas exploiter les données soustraites par Hervé Falciani ne se limiterait pas uniquement à ces données mais s'appliquerait à toutes demandes d'assistance administrative fondées sur des données volées, comme celle du cas d'espèce.

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

énonce encore que cet exposé des faits est confirmé par le mandat de perquisition délivré par le parquet de Bochum le 3 juillet 2013 qui a été fourni par la banque UBS dans le cadre de la présente procédure d'assistance administrative (cf. Décision finale de l'AFC, ch. 6.4).

6.2.3 Sur la base des faits tels que décrits ci-avant, il convient d'examiner si la demande litigieuse repose sur des données volées comme l'allèguent les recourants. A cet égard, la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux données volées prescrit qu'il y a lieu d'examiner dans chaque cas particulier la question d'un éventuel comportement constitutif d'une violation du principe de la bonne foi étant entendu que celui-ci est établi lorsque l'Etat requérant ne respecte pas un éventuel engagement de ne pas utiliser de données provenant d'actes effectivement punissables au regard du droit suisse et qu'il dépose néanmoins une demande qui présente un lien de causalité direct ou indirect avec de telles données ou qu'il est prouvé qu'il a acheté des données acquises illégalement pour fonder sa demande (cf. arrêts du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.3 à 5.5, 2C_819/2017 du 2 août 2018 consid. 2.2.2, 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.3 à 2.3.4). Ces deux éléments seront examinés successivement dans les consid. 6.2.3.1 à 6.2.3.2 ci-après.

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

En l'espèce, et contrairement à ce qu'invoquent les recourants, à aucun moment l'autorité requérante ne s'est engagée à ne pas déposer de requête d'assistance administrative fondée spécifiquement sur les données recueillies dans le cas d'espèce. Certes, le Tribunal de céans ne nie pas que la France a donné son assurance à la Suisse qu'aucune des données dérobées à la filiale genevoise de la banque HSBC par Hervé Falciani ne serait utilisée dans le cadre d'une demande d'assistance administrative (l'existence de cet engagement ressort avant tout du communiqué de presse du 12 février 2010 du Département fédéral des

finances consultable à l'adresse www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-31623.html ; cf. également ATF 143 II 224 consid. 6.5). Toutefois, l'engagement de l'Etat français de ne pas exploiter les données soustraites par Hervé Falciani ne saurait s'étendre aux données UBS sur lesquelles la présente demande se fonde (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 5.2.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6). Il s'agit en effet d'une autre banque et d'un autre état de fait. Le cas échéant, il s'agirait d'un autre acte punissable. Par conséquent, on ne saurait admettre que l'assurance donnée par la France de ne pas exploiter les données soustraites par Hervé Falciani est transposable dans le cadre de la présente demande, de sorte que le cas d'espèce se distingue de celui jugé par le Tribunal fédéral dans l'ATF 143 II 224, dans lequel il a été considéré que l'Etat français avait violé le principe de la bonne foi en lien avec « l'affaire Falciani ». On ne voit pas qu'il existe par ailleurs un autre engagement pris par l'Etat français dans ce sens et les recourants ne le soutiennent à juste titre pas.

6.2.3.2 Quant à l'existence d'un lien de causalité entre les données prétendument volées et la demande d'assistance administrative dont se prévalent les recourants, la jurisprudence du Tribunal fédéral l'a mentionné comme critère permettant de démontrer l'absence de bonne foi de l'Etat requérant, lorsque celui-ci s'est engagé à ne pas former de demande sur la base de telles données. Si une telle assurance n'a pas été donnée – comme dans le cas d'espèce – le fait que la demande se fonde sur des renseignements éventuellement obtenus à la suite d'un vol de données ne suffit pas, à lui seul, à conclure à un comportement contraire à la bonne foi de l'Etat requérant (cf. arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.4). Nonobstant ce qui précède et par surabondance de moyens, le Tribunal de céans relève tout de même que le Tribunal pénal fédéral – soit un tribunal suisse compétent – est parvenu à la conclusion que la vente des données à l'Allemagne constituait une infraction pénale au regard du droit suisse (cf. arrêt du Tribunal pénal fédéral SK.2016.34 du 21 janvier 2019). Or, malgré cet acte punissable au regard du droit suisse, la Cour de céans a déjà eu l'occasion de juger qu'il n'existait pas de lien de causalité suffisamment étroit entre cet acte – soit la vente de données au Land allemand de Rhénanie du Nord-Westphalie – et la demande du 11 mai 2016 de l'autorité requérante puisque que la chaîne de causalité a été rompue par des facteurs externes, tel que les investigations ultérieures menées par les autorités allemandes. De surcroît, il est relevé que la

demande litigieuse ne se fonde pas directement sur les données obtenues illégalement mais sur celles trouvées lors des perquisitions effectuées dans les succursales allemandes de la banque UBS, qui ont ensuite été communiquées à la France sur la base de la Directive n°2011/16/UE (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 et A-3048/2020 précités consid. 5.2.3 [le TF a déclaré irrecevable les recours déposés contre ces décisions : cf. notamment arrêt du TF 2C_320/2021 du 30 avril 2021] ainsi que A-1534/2018, A-1555/2018, A-1562/2018 et A-1563/2018 précités consid. 3.6 ; consid. A.b et 5.2.2 supra).

Au surplus, force est de constater que l'autorité requérante ne peut être considérée comme ayant acheté des données acquises illégalement au regard du droit suisse pour fonder sa demande (cf. consid. 6.2.3 supra), ce que les recourants n'invoquent au demeurant pas. Partant, le grief des recourants doit être rejeté.

6.3

6.3.1 Dans un troisième grief, les recourants avancent que le principe de spécialité ne serait pas respecté dans le cas d'espèce. A l'appui de leur grief, ils arguent en substance qu'il existerait un fort risque que l'autorité requérante utilise – en violation du principe de spécialité – les informations reçues par le biais de la présente procédure d'assistance administrative à d'autres fins que fiscales, spécialement dans le cadre de la procédure pénale menée contre la banque UBS en France. Les recourants précisent que l'autorité requérante n'aurait jamais pris d'engagement ferme de ne pas utiliser les informations reçues dans le cadre de la procédure pénale menée à l'encontre de la banque précitée et que le droit interne français ne permettrait pas aux fonctionnaires des autorités fiscales de respecter le principe de spécialité.

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

aux assurances fournies par l'autorité française en date du 11 juillet 2017 – à savoir la solution amiable et la lettre de la DGFIP (ATF 146 II 150 consid. 7 ; cf. Faits, let. E). De surcroît, le TAF relève qu'en date du 2 janvier 2020, l'autorité requérante a fait parvenir à l'AFC une nouvelle garantie certifiant qu'elle respecterait ses engagements tels que formulés dans les actes du 11 juillet 2017 précités (« aucune transmission des renseignements reçus de vos services n'aura lieu en faveur des autorités en charge de la procédure pénale pendante en France contre la banque UBS, et [...] ces renseignements seront exclusivement utilisés contre les personnes visées par notre demande (y inclus des personnes tierces dans un contexte fiscal) », cf. Décision finale de l'AFC, ch. 8.2).

6.3.3 Par surabondance de moyens, il est précisé que les personnes dont l'identité apparaîtrait dans la documentation bancaire sont protégées par le principe de spécialité qui veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI-FR ; ATF 142 II 13 consid. 3.4 et 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TAF A-5522/2019 du 18 août 2020 consid. 3.4.3). La Cour de céans observe d'ailleurs qu'au ch. 3 du dispositif de la décision finale notifiée à la recourante, l'autorité inférieure appelle spécifiquement l'autorité française au respect dudit principe (« d'informer la Direction Générale des Finances Publiques [...] que les renseignements transmis ne peuvent être utilisés dans l'Etat requérant que dans le cadre de la procédure relative à la/aux personne/s concernée/s pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du 11 mai 2016 et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR). »). Tel n'est en revanche pas le cas dans la décision finale notifiée au recourant, de sorte qu'il convient, au vu des avis divergents tant au niveau international que national quant à la portée du principe précité et, en particulier, sur sa composante personnelle, que l'AFC informe l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utilisation lors de la transmission des informations requises (cf. ATF 142 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4 ; arrêt du TAF A-5522/2019 précité consid. 3.4.3).

6.4

6.4.1 En dernier lieu, il sied encore d'examiner la conclusion des recourants tendant au constat de la nullité des décisions attaquées au motif que leur droit d'être entendus aurait été violé dès lors qu'ils n'auraient pas eu accès à toutes les pièces sur lesquelles l'AFC se serait fondée pour rendre les décisions entreprises.

Les recourants requièrent plus précisément l'accès à la déclaration des autorités fiscales allemandes faite dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative parallèle, la déclaration soumise par la banque UBS dans le cadre de la procédure diligentée par le Ministère public de la Confédération ainsi que le mandat de perquisition délivré par le parquet de Bochum le 3 juillet 2013 qui a été fourni par la banque UBS dans le cadre de la présente procédure (cf. Décision finale de l'AFC, ch. 6.4 et consid. 6.2.2 supra pour la retranscription de ladite décision finale). Selon eux, ces pièces auraient été utilisées à leur détriment dès lors que ce serait sur leur base que l'AFC aurait retenu qu'il n'existait aucun lien de causalité entre le CD de données acheté illégalement par les autorités allemandes et les informations sur lesquelles se fondent la présente demande.

6.4.2 L'art. 29 al. 2 Cst. garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 141 V 557 consid. 3, 135 I 279 consid. 2.3).

Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. La disposition 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). En outre, le Tribunal fédéral a aussi déjà considéré que, dans certaines conditions, des échanges d'e-mails entre les autorités constituent des actes administratifs internes qui ne sont pas sujets au droit de consulter le dossier (arrêt du TF 2C_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3). 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).

6.4.3 Force est ici de constater – au vu de tout ce qui précède – que le contenu exact des pièces dont la production est requise par les recourants (cf. consid. 6.4.1 ci-dessus) n'a aucune incidence dans le cas d'espèce sur l'évaluation des conditions matérielles de la requête faite par la DGFIP. En effet, dès lors qu'il est admis que l'autorité requérante française n'a pas donné d'assurance en lien avec les données qu'elle a obtenues de la part de l'Allemagne, l'examen de l'existence d'un lien de causalité entre les données prétendument volées et la demande litigieuse n'est pas déterminant dans le cas d'espèce pour considérer que la présente requête ne se fonde pas sur des données volées.

De surcroît, et contrairement à ce qu'invoquent les recourants, il est relevé que le contenu des pièces précitées ressort explicitement des décisions attaquées. Dans la mesure où les éléments essentiels sur la base desquels l'autorité inférieure a fondé sa décision figurent dans le dossier, il n'est pas déterminant de savoir si ces éléments figurent également dans d'autres documents qui auraient été soustraits à l'appréciation des recourants. Dans ces circonstances, le Tribunal de céans ne saurait considérer que le droit d'être entendus des recourants a été violé, de sorte que la nullité des décisions attaquées n'est pas constatée.

7.

Les recourants sollicitent (ci-avant, Faits, let. O), la suspension de la procédure jusqu'à l'obtention d'un jugement définitif dans toute procédure pénale ayant trait au complexe de faits de la demande d'assistance administrative française ici en cause, en particulier dans la procédure mentionnée par l'AFC et dirigée contre l'ex-employée d'UBS Deutschland AG, et jusqu'à l'obtention du jugement en appel dans le cadre de la procédure pénale contre UBS en France.

La Cour rappelle que, même en l'absence d'une base légale expresse dans la PA, le Tribunal administratif fédéral peut, d'office ou sur requête, suspendre une procédure, pour autant que cela soit compatible avec l'obligation de diligence de l'art. 29 al. 1 Cst. Ainsi, une suspension de la procédure entre notamment en ligne de compte lorsque les circonstances du cas impliquent qu'une décision immédiate ne se justifie pas sous l'angle de l'économie de la procédure (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.14), en particulier si le sort d'un autre litige est susceptible d'influer sur l'issue de la cause (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.15).

Or, en prenant en considération les éléments mentionnés ci-avant (consid. 6.2.3), force est de constater que ces requêtes de suspension

doivent être rejetées, pour autant qu'elles ne soient pas devenues sans objet. A cet égard, la Cour de céans relève que – compte tenu de l'arrêt du Tribunal pénal fédéral SK.2016.34 du 21 janvier 2019 précité – la conclusion des recourants tendant à la suspension de la procédure jusqu'à l'obtention d'un jugement définitif dans toute procédure pénale ayant trait au complexe de faits de la présente demande (ci-avant, Faits, let. O) paraît ne plus avoir d'objet. En effet, l'ensemble des éléments invoqués pour justifier la suspension de la procédure se sont produits et les arrêts sont désormais définitifs, les procédures pénales dirigées contre l'ex-employée d'UBS Deutschland AG et contre la banque UBS elle-même n'étant au demeurant et pour les motifs déjà évoqués (cf. consid. 6.2.3) pas de nature à fonder une suspension de la procédure. Il y a ainsi lieu de rejeter les requêtes de suspension, dans la mesure où elles ont encore un objet.

8.

8.1 Vu les considérants qui précèdent, les recours sont rejetés. Les recourants, qui succombent, doivent supporter solidairement les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à Fr. 7'500.- (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 10'000.-. Le solde de Fr. 2'500.- sera restitué aux recourants, par Fr. 1'250.- chacun, une fois le présent arrêt entré en force.

8.2 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).

9.

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

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Les causes A-1791/2021 et A-1811/2021 sont jointes et conduites sous le numéro de classement A-1791/2021.

2.

Les requêtes de suspension de la présente procédure sont rejetées pour autant qu'elles ne soient pas sans objet.

3.

Les recours sont rejetés.

4.

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, que dans une procédure concernant les personnes mentionnées au ch. 1 du dispositif de la décision finale du 12 mai 2020 ou les recourants.

5.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 7'500.- (sept mille cinq cents francs), sont mis solidairement à la charge des recourants. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée d'un montant de Fr. 10'000.- (dix mille francs). Le solde de Fr. 2'500 (deux mille cinq cents francs) sera restitué aux recourants, par Fr. 1'250.- (mille deux cent cinquante francs) chacun, une fois le présent arrêt entré en force.

6.

Il n'est pas alloué de dépens.

7.

Le présent arrêt est adressé :

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

Les signatures ainsi que l'indication des voies de droit se trouvent 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 :