



Cour I  
A-1312/2022

## Arrêt du 14 avril 2023

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Iris Widmer, juges,  
Natacha Bossel, greffière.

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,
2. **B.** \_\_\_\_\_,
3. **C.** \_\_\_\_\_,
4. **D.** \_\_\_\_\_,
5. **E.** \_\_\_\_\_,
6. **F.** \_\_\_\_\_,
7. **G.** \_\_\_\_\_,
8. **H.** \_\_\_\_\_,
9. **I.** \_\_\_\_\_,
10. **J.** \_\_\_\_\_,

tous représentés par  
Maître Gregory J. Connor,  
recourants,  
contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

**Faits :****A.**

**A.a** Le (...) 2020, le service français d'échange d'informations en matière fiscale (la Direction générale des finances publiques française, ci-après : l'autorité requérante, l'autorité fiscale française ou la DGFIP) a adressé deux demandes d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Lesdites demandes sont fondées 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 (RS 0.672.934.91 ; ci-après : CDI CH-FR).

**A.b** Dans ses requêtes, l'autorité fiscale française a indiqué que les époux A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ font l'objet d'un contrôle en matière d'impôt sur le revenu au titre des années fiscales 2012 à 2019, d'impôt de solidarité sur la fortune pour les années fiscales 2012 à 2017 et d'impôt sur la fortune immobilière pour les années fiscales 2018 et 2019. La DGFIP a précisé que ce contrôle fait suite à une procédure judiciaire nationale ouverte à l'encontre des intéressés en France en 2015, consécutivement à une plainte pour fraude fiscale. Alors que A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont déclaré avoir été domiciliés en Belgique durant la période concernée, il ressort des éléments en possession de l'autorité requérante qu'ils demeuraient en réalité de manière permanente en France durant la période sous contrôle. En outre, il ressort des deux demandes que les prénommés exerçaient tous deux une activité professionnelle non accessoire en France, notamment, en ce qui concerne A. \_\_\_\_\_, en tant que président directeur général de H. \_\_\_\_\_, gérant des SCI françaises K. \_\_\_\_\_, L. \_\_\_\_\_, M. \_\_\_\_\_ et G. \_\_\_\_\_ et président de la SAS N. \_\_\_\_\_. En outre, les prénommés auraient effectué la majeure partie de leurs investissements en France durant la période visée, dont ils auraient retiré une grande part de leurs revenus. Par ailleurs, il résulte des renseignements recueillis auprès de l'autorité judiciaire française que A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ détiennent de nombreux comptes bancaires à l'étranger, notamment en Suisse auprès des banques O. \_\_\_\_\_ et P. \_\_\_\_\_. Or, l'autorité requérante expose que les comptes en question n'ont fait l'objet d'aucune déclaration auprès du fisc français. Les demandes d'assistance administrative visent ainsi à obtenir de la Suisse les renseignements nécessaires à l'administration fiscale française en vue d'établir les montants des impôts sur le revenu et sur la fortune éludés par les intéressés.

**A.c** Afin d'évaluer la situation fiscale des époux A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ et en vue d'effectuer leur correcte taxation en France, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes dans la demande référenciée (...), en lien avec le compte IBAN (...) qu'ils détiennent auprès de la banque P.\_\_\_\_\_ :

a) Veuillez communiquer :

1. Les états de fortune au (...) des années 2012 à 2019 ;
2. Les relevés sur la période du (...) 2012 au (...) 2019, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés.

Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values) ainsi que, si le compte bancaire a été générateur de revenus fiscalisés en Suisse, le montant de la base imposable et de l'impôt acquitté au titre de chacune des années visées par la présente demande ;

3. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;
4. En cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.

b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration.

c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b).

Dans la demande référenciée (...), la DGFIP a adressé à l'AFC les questions suivantes en lien avec le compte n° (...) détenu par les époux A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ auprès de la banque O.\_\_\_\_\_ :

a) Veuillez communiquer :

1. Les états de fortune au (...) des années 2012 à 2019 ;
2. Les relevés sur la période du (...) 2012 au (...) 2019, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés.

Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values) ainsi que, si le compte bancaire a été générateur de revenus fiscalisés en Suisse, le montant de la base imposable et de l'impôt acquitté au titre de chacune des années visées par la présente demande ;

3. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;
4. En cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.

b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration.

c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b).

Par ailleurs, les deux demandes d'assistance administrative précisent :

(a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord qui sert de base à cette demande ;

(b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l'accord sur la base duquel elle est formulée ;

(c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ;

(d) elle a utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées.

## **B.**

**B.a** Par plusieurs ordonnances de production du 18 décembre 2020 et des 6 et 12 janvier 2021, l'AFC a demandé aux banques P.\_\_\_\_\_ et O.\_\_\_\_\_ de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par les demandes d'assistance administrative. Les banques ont en outre été priées d'informer A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

**B.b** Par entretien téléphonique et courriels des 28 décembre 2020 et 4 janvier 2021, Maître Gregory J. Connor (ci-après : le mandataire) a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts des personnes concernées, à savoir A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_. Le mandataire a en outre requis, en sus de la consultation des pièces du dossier, à être informé de toute demande connexe à la présente procédure.

**B.c** Par courriers respectifs des 6 et 12 janvier 2021, les banques P.\_\_\_\_\_ et O.\_\_\_\_\_ ont fourni à l'AFC une partie des informations requises par les demandes d'assistance administrative. En outre, elles ont

toutes les deux indiqué avoir informé les personnes concernées de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

**B.d** Par ordonnances de production complémentaires des 21 janvier et 6 avril 2021, l'AFC a demandé aux banques P.\_\_\_\_\_ et O.\_\_\_\_\_ de lui transmettre les renseignements et documents manquants, lesquels ont été fournis par courriers respectifs des 29 janvier, 1<sup>er</sup> février et 15 avril 2021.

**B.e** Par entretien téléphonique du 4 février 2021, l'AFC a demandé au mandataire s'il représentait également les personnes habilitées à recourir dans le cadre de la présente procédure.

**B.f** Le mandataire a annoncé à l'autorité inférieure, par entretien téléphonique du 9 février et courriel du 16 février 2021, avoir été mandaté pour représenter les intérêts des personnes habilitées à recourir dans le cadre des deux demandes d'assistance administrative françaises du (...) 2020, à savoir les sociétés C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_ ainsi que I.\_\_\_\_\_ et J.\_\_\_\_\_.

**B.g** Par entretiens téléphoniques des 22 février et 22 mars 2021, l'AFC a confirmé au mandataire que l'accès au dossier lui serait octroyé une fois la procédure de récolte des informations terminée.

### **C.**

**C.a** Par courrier du 21 mai 2021, l'AFC a mis à disposition du mandataire l'intégralité du dossier pour consultation. Par ailleurs, elle a communiqué au mandataire les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française, accompagnées des documents utiles et l'a informé du fait que ses mandants pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**C.b** Suite à plusieurs prolongations de délai, le mandataire a transmis à l'AFC les observations de ses mandants par courriers des 14 et 28 juin 2021, en s'opposant à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale française.

**C.c** Par courriels des (...) et (...) 2021, l'AFC a sollicité de l'autorité requérante des informations complémentaires en lien avec la question b) des demandes d'assistance administrative. Elle a en substance indiqué à la DGFIP avoir besoin de précisions quant au type de procurations requises dans leur demande d'assistance et dont disposeraient les contribuables en

question sur des comptes bancaires en Suisse. Les clarifications ont été apportées par courriel du (...) 2021.

**C.d** Par échange de courriels des (...) 2021, l'autorité requérante s'est enquis de l'avancement de la procédure d'assistance administrative auprès de l'AFC, qui lui a répondu que la procédure était en cours.

**C.e** Par courrier du 19 novembre 2021, l'AFC a mis à disposition du mandataire les nouvelles pièces du dossier, en particulier l'échange de courriels des (...) et (...) 2021 avec la DGFIP et lui a communiqué les informations qu'elle prévoyait dès lors de transmettre à l'autorité fiscale française, accompagnées des documents utiles. L'autorité inférieure a informé le mandataire du fait que ses mandants pouvaient, dans un nouveau délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**C.f** Suite à plusieurs prolongations de délai, le mandataire a remis à l'AFC, par courrier du 20 décembre 2021, les observations complémentaires de ses mandants, maintenant en substance les conclusions prises par courriers des 14 et 28 juin 2021.

#### **D.**

Par décision finale du 16 février 2022, notifiée au mandataire de A.\_\_\_\_\_, et de B.\_\_\_\_\_ en tant que personnes concernées, et de C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_, du H.\_\_\_\_\_, de I.\_\_\_\_\_ et de J.\_\_\_\_\_ en tant que personnes habilitées à recourir, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par les banques P.\_\_\_\_\_ et O.\_\_\_\_\_.

#### **E.**

**E.a** Par deux mémoires datés du 21 mars 2022, l'un déposé par A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 1) et B.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 2) et le second par C.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 3), D.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 4), E.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 5), F.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 6), G.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 7), H.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 8), I.\_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 9) et J.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 10 ; ci-après et tous ensemble : les recourants) ont interjeté deux recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 16 février 2022.

Par leurs recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à la forme, à la recevabilité de l'acte, et, à titre préalable, à la suspension de la présente procédure jusqu'à la décision finale et exécutoire dans le cadre de la procédure d'entraide (...). Principalement, les recourants ont conclu à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 16 février 2022, au rejet des demandes d'assistance administrative du (...) 2020, à ce qu'aucun renseignement ne soit transmis à la DGFIP et à débouter l'AFC et tout tiers de toute autre ou contraire conclusion. Subsidiairement, les recourants ont conclu à ce qu'il soit constaté que les informations en lien avec les relations bancaires relatives aux recourants 3, 6, 7, 9 et 10 ne sont pas vraisemblablement pertinentes au regard du but fiscal poursuivi ; à ce qu'il soit ordonné à l'AFC d'extraire toutes les informations et documents bancaires concernant les recourants précités et à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC afin qu'elle procède aux caviardages des informations les concernant. Une fois cela fait, les recourants ont conclu à ce qu'un délai raisonnable soit imparti au recourant 1 pour vérifier l'exécution du caviardage préalablement à la transmission des informations. Plus subsidiairement, en cas de refus de caviardage, les recourants ont conclu au renvoi de la cause à l'AFC afin qu'elle informe tous les tiers non concernés de l'existence de la présente procédure.

**E.b** Par deux ordonnances du 30 mars 2022, le Tribunal a accusé réception du recours interjeté par les recourants 1 et 2 en lui attribuant le numéro de procédure A-1312/2022, respectivement du recours interjeté par les recourants 3 à 10 en lui attribuant le numéro de procédure A-1313/2022. Le Tribunal a en outre informé les parties qu'il envisageait de joindre les procédures susmentionnées et les a invitées à se déterminer à ce sujet.

**E.c** Par courriers du 1<sup>er</sup> avril 2022, l'AFC a indiqué ne pas s'opposer à la jonction des causes. Les recourants ne se sont quant à eux pas déterminés sur la jonction envisagée dans le délai imparti.

**E.d** Par décision incidente du 21 avril 2022, le Tribunal a ordonné la jonction des procédures A-1312/2022 et A-1313/2022 sous le numéro A-1312/2022.

**E.e** Dans sa réponse du 24 mai 2022, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet des recours.

**E.f** Par réplique du 15 juillet 2022, les recourants ont persisté intégralement dans les conclusions déposées par leurs mémoires du 21 mars 2022, l'un déposé.

**E.g** Par courrier du 4 août 2022, l'autorité inférieure a renoncé à dupliquer.

**F.**

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

**Droit :**

**1.**

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

**1.2** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposées le (...) 2020, les demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

**1.3** Les recours déposés répondent aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

**1.4** En l'espèce, les recourants 1 et 2 sont des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir selon les art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA leur est reconnue. S'agissant des recourants 3 à 10, l'AFC les a informés de la procédure en cours conformément à l'art. 14 al. 2 LAAF et leur a notifié la décision finale du 16 février 2022 en



qualité de personnes habilitées à recourir (cf. Faits, D. supra). Dans ces circonstances, les recourants 3 à 10 disposent, conformément à l'art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse, de sorte que la qualité pour recourir leur est également reconnue.

**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 ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 1.5).

## **1.6**

**1.6.1** Les recourants ont requis, à titre préalable, la suspension de la procédure dans l'attente de la décision finale et exécutoire de l'AFC dans la procédure (...). Les recourants estiment qu'il se justifie de suspendre la présente procédure afin d'éviter des décisions contradictoires, puisque les causes en question dépendent de l'issue du recours déposé par les recourants 1 et 2 dans le cadre d'une autre demande d'assistance administrative, déposée le (...) 2021 par l'autorité fiscale française et traitée par le Tribunal sous la référence A-1955/2022. Les recourants exposent à ce propos que les demandes d'assistance administrative concernent les mêmes parties (les recourants 1 et 2), le même complexe de fait, une même personne habilitée à recourir (la recourante 6) et les mêmes questions juridiques. En outre, les demandes viseraient le même objectif fiscal.

Dans sa réponse du 24 mai 2022, l'AFC a conclu au rejet de la demande de suspension.

**1.6.2** Une suspension de la procédure peut se justifier par des raisons d'opportunité, notamment lorsque le jugement d'un autre litige peut influencer l'issue du procès en cours (art. 6 al. 1 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF, RS 273]) et que la décision dépend du sort d'un autre procès. Le principe de la célérité pose cependant des limites à la suspension d'une procédure. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, une suspension de la procédure ne doit être admise qu'exceptionnellement, notamment lorsqu'il se justifie d'attendre la décision d'une autre autorité (ATF 138 II 386 consid. 7 ; 130 V 90 consid. 5 ; arrêt du TF 1B\_238/2018 du 5 septembre 2018 consid. 2.1). De même, compte tenu de la diligence qui doit prévaloir dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (art. 4 al. 2 LAAF ; ATF 146 I 172 consid. 6.2 ; 142 II 218 consid. 2.5.1), seules des circonstances exceptionnelles justifient la suspension d'une procédure en la matière (arrêts du TF 2C\_801/2020 du 7 octobre 2020 consid. 4 ; 2C\_804/2019 du 21 avril

2020 consid. 3.4 et 3.5). De manière générale, la décision de suspension relève du pouvoir d'appréciation de l'autorité saisie ; cette dernière procédera à la pesée des intérêts des parties, l'exigence de célérité l'emportant dans les cas limites (ATF 142 II 218 consid. 2.5 ; 119 II 386 consid. 1b ; arrêt du TF 2C\_871/2018 du 5 octobre 2018 consid. 4.1).

**1.6.3** La cause A-1955/2022 est en l'espèce jugée par arrêt du même jour, de telle sorte que la question de la suspension de la procédure ne se pose plus.

**1.6.4** Au vu de ce qui précède, il n'y a pas lieu de prononcer la suspension de la présente procédure, de sorte que la conclusion à titre préalable des recourants doit être rejetée, pour autant qu'elle ne soit pas sans objet.

**1.7** Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur les recours.

## **2.**

**2.1** 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/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd., 2022, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n°1146 ss).

**2.2** 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 ; 121 V 204 consid. 6c).

**2.3** Les recourants allèguent d'abord qu'en déposant une troisième demande d'assistance administrative en août 2021, concernant les mêmes personnes et dont l'état de fait est identique à celui du cas d'espèce, l'autorité requérante aurait violé le principe de la bonne foi. L'attitude déloyale de l'autorité fiscale française – par laquelle elle chercherait à réunir le plus d'informations possible concernant les recourants 1 et 2 – serait non seulement constitutive d'une pêche aux renseignements, mais également suffisante pour fonder des doutes sérieux quant au respect des principes de confidentialité et de spécialité. Par ailleurs, dans la mesure où l'autorité requérante n'aurait pas prouvé s'être directement adressée aux recourants 7, 8, 9 et 10 pour obtenir les renseignements visés par la demande,

elle aurait violé le principe de subsidiarité. Les recourants relèvent également que les renseignements portant sur les comptes détenus de manière indirecte par les recourants 1 et 2 et dont les recourants 3, 6, 7, 8, 9 et 10 sont les titulaires, échapperaient à la condition de la pertinence vraisemblable et leur transmission violerait les art. 4 al. 3 LAAF et 28 CDI CH-FR. Ils allèguent encore que la transmission des informations envisagée violerait les règles en matière de secret des affaires, commercial, professionnel et médical en lien avec le refus de l'AFC de caviarder les noms des tiers non concernés, dont les données ne seraient par ailleurs pas pertinentes au regard du but poursuivi par la DGFIP. Les recourants se plaignent enfin d'une violation de leur droit d'être entendu dans la mesure où l'AFC aurait refusé « en bloc » de caviarder les noms des tiers non concernés. Subsidièrement, en cas de refus de caviardage, les recourants requièrent que les tiers non impliqués soient informés de la présente procédure.

**2.4** Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable *ratione temporis* des demandes d'assistance administrative (consid. 3 *infra*) et la forme de celles-ci (consid. 4 *infra*). Puis, la Cour de céans traitera le grief de nature formelle portant sur la violation du droit d'être entendu (consid. 5), avant de traiter les différents griefs d'ordre matériel invoqués par les recourants en lien avec les violations alléguées des principes de bonne foi, de spécialité et de subsidiarité (consid. 6 *infra*). Elle passera ensuite à l'examen des griefs portant sur la pertinence vraisemblable des informations dont la transmission est envisagée (consid. 7 *infra*), sur le maintien du secret des affaires, commercial, professionnel et médical et sur le caviardage des relevés bancaires en question (consid. 8 *infra*). Enfin, le Tribunal traitera du grief concernant le devoir d'information aux tierces personnes non impliquées (consid. 9 *infra*).

### **3.**

**3.1** 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 qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; 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 ont été modifiées par l'Avenant du 27 août 2009, qui s'applique aux

demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant les années 2010 ou/et suivantes (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 ; A-7496/2016 du 27 avril 2018 consid. 4.1).

**3.2** L'art. 28 CDI CH-FR, dans sa nouvelle teneur, est ainsi applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 (art. 11 par. 3 de l'Avenant ; arrêts du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.1.2 ; A-1620/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.2 et réf. citées ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.1.1). 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 (arrêt du TF 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 [en lien avec la CDI CH-FR] ; arrêt du TAF A-975/2021 précité consid. 3.1.2).

**3.3** En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2012 au (...) 2019, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables.

#### **4.**

**4.1** Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (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 dans lequel les renseignements sont demandés 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).

**4.2** En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4).

**4.3** En l'espèce, pour ce qui est de la forme des demandes déposées par la DGFIP le (...) 2020, il faut considérer qu'elles sont conformes aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel, dès lors que les requêtes mentionnent le nom des personnes concernées, les impôts en cause, la période visée, le but recherché, qu'elles contiennent une description des renseignements demandés et mentionnent l'identité de la détentrice d'informations. Dans la mesure où les requêtes d'assistance administrative contiennent tous les éléments requis, la pertinence vraisemblable, qui fera de toute manière l'objet d'un examen circonstancié ci-après (consid. 7 infra), est présumée remplie.

## **5.**

**5.1** Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) et l'art. 29 PA, impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 ; 134 I 83 consid. 4.1 ; 133 III 439 consid. 3.3). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas nécessairement se prononcer sur tous les moyens soulevés par les parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C\_950/2012 du 8 août 2013 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-5528/2016 du 25 avril 2017 consid. 3.2.1). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A\_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1 ; arrêt du TAF A-4987/2017 du 20 février 2018 consid. 1.3). Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1).

**5.2** En matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14

LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 ; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1).

**5.3** En l'espèce, les recourants allèguent qu'en refusant « en bloc » de caviarder les noms des tiers apparaissant dans la documentation dont l'envoi est prévu, l'AFC aurait violé leur droit d'être entendus.

**5.4** En l'espèce, il y a tout d'abord lieu de relever que l'autorité inférieure a suivi le processus défini par le législateur en matière d'assistance. La Cour de céans constate que chacun des recourants a été informé de la procédure d'assistance administrative, mandatant à cet égard un avocat commun. En outre, l'AFC a remis aux recourants les informations et documents qu'elle entendait transmettre à l'autorité requérante et ces derniers ont pris position, par courriers de leur mandataire des 28 juin et 20 décembre 2021. Ainsi, il y a lieu de considérer que les recourants ont eu l'opportunité de s'exprimer avant qu'une décision ne soit prise à leur égard, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la cause, d'avoir accès au dossier, d'en prendre connaissance et de se déterminer à son propos. En outre, il sied de relever que l'autorité inférieure a traité chacun des griefs invoqués par les recourants dans leurs prises de position précitées. S'agissant en particulier des caviardages requis par les recourants par-devant l'autorité inférieure, il ressort de la décision querellée que l'AFC a analysé, tant au stade de l'examen de la pertinence vraisemblable des renseignements qu'au stade de l'examen de la prétendue violation du secret d'affaires, commercial ou professionnel (décision du 16 février 2022 ch. 4 let. c et d), si les noms des tiers qui apparaissent dans la documentation que cette dernière entend transmettre devaient être caviardés et est parvenue, au terme d'un examen circonstancié, à la conclusion que les données concernant les tiers en question ne devaient pas faire l'objet d'un caviardage. Au vu de ce qui précède et contrairement à l'avis des recourants, le Tribunal ne peut retenir que l'AFC se serait limitée à des considérations d'ordre général en refusant les caviardages supplémentaires requis. La Cour relève au surplus que les recourants ont pu faire valoir devant

elle l'entier de leurs arguments, en particulier en requérant une nouvelle fois le caviardage des noms des tiers non concernés par les demandes. Le Tribunal examinera le grief des recourants à cet égard ci-après (consid. 8 infra).

**5.5** Au vu de ce qui précède, le grief des recourants lié à la violation du droit d'être entendu doit être rejeté.

## **6.**

### **6.1**

**6.1.1** Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). 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 (ATF 143 II 224 consid. 6.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

**6.1.2** 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 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 218 consid. 3.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3), à moins qu'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 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4).

**6.1.3** Comme la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire, il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid. 5.5). Tout grief qui relève du droit interne de l'Etat requérant doit donc être tranché par les autorités de cet Etat dans le cadre d'une procédure nationale. En particulier, l'Etat requis n'a pas à vérifier l'application du droit interne procédural de l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance administrative (ATF 144 II 206 consid. 4.3).

### **6.2**

**6.2.1** Dans un premier grief en lien avec le principe de la bonne foi, les recourants reprochent à l'autorité requérante d'adopter un comportement

déloyal en déposant trois demandes d'assistance administrative successives concernant les mêmes personnes (à savoir les deux demandes datant du (...) 2020 faisant l'objet de la présente procédure et une troisième demande déposée le (...) 2021). Les recourants relèvent à ce propos qu'aucun élément nouveau n'est apparu entre le dépôt des différentes demandes. Dans ces circonstances, la troisième requête aurait dû être formée au même moment que les premières. L'autorité fiscale française multiplierait à dessein les procédures d'entraide ; elle chercherait à embrouiller l'AFC quant au véritable but poursuivi, lequel serait d'obtenir le plus d'informations possibles à propos des contribuables concernés, de manière contraire à l'interdiction de pêche aux renseignements. Selon les recourants, l'attitude de la DGFIP serait suffisante pour fonder des doutes sérieux quant au respect du principe de confidentialité et de spécialité.

**6.2.2** Le Tribunal relève d'abord que ni la CDI CH-FR ni la LAAF ne s'oppose à ce que l'Etat requérant dépose plusieurs demandes d'assistance administrative concernant les mêmes personnes dans un certain laps de temps. Il est en outre usuel qu'un Etat requérant adresse plusieurs demandes d'assistance administrative concernant les mêmes personnes, notamment en fonction des différentes informations recherchées et des détenteurs de renseignements spécifiquement visés. Cette manière de faire n'est pas remise en cause par le Tribunal. Le fait qu'une nouvelle demande d'assistance administrative datant d'août 2021 s'inscrive à la suite des présentes demandes n'a dès lors pas d'impact sur le devoir de l'autorité inférieure de procéder à l'assistance administrative en faveur de l'autorité fiscale française. Le Tribunal rappelle que l'assistance administrative a pour vocation de permettre à l'autorité requérante de rendre une décision quant à des situations fiscales pour lesquelles elle ne disposait jusqu'alors pas des renseignements nécessaires, ce qui est le cas en l'espèce. Qu'aucun élément nouveau ne soit apparu entre le dépôt des différentes requêtes n'est pas déterminant. Partant, le Tribunal retient que les recourants n'apportent pas d'éléments concrets qui permettraient de remettre en cause le principe de la bonne foi et qu'il ne saurait dès lors en principe mettre en doute les éléments exposés par l'autorité requérante dans sa demande. Le Tribunal peut à présent examiner la question du respect des principes de confidentialité, de spécialité et de subsidiarité.

**6.2.3** Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; ATF 147 II 13 consid. 3.7). Ainsi, 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 de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité. A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

**6.2.4** En l'espèce, il apparaît que l'autorité fiscale française ne peut utiliser les informations reçues de l'AFC qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels elle les a demandées, soit à l'égard des recourants 1 et 2 exclusivement et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5). De plus, le Tribunal de céans constate que l'autorité requérante s'est expressément engagée, dans ses requêtes, à traiter les informations obtenues de manière confidentielle et a confirmé le respect du principe de spécialité (ch. 14 let. a). Par ailleurs, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 16 février 2022 :

L'AFC décide [...] d'informer les autorités requérantes que les renseignements cités au chiffre 2 ne peuvent être utilisés que dans le cadre de procédures relatives à Monsieur A.\_\_\_\_\_ et à Madame B.\_\_\_\_\_, née (...), et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et aux obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR).

Le Tribunal rappelle que les recourants n'ont fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale française (consid. 6.2.2 supra). En effet, ceux-ci se sont bornés à faire de simples suppositions quant à la prétendue attitude déloyale de la DGFIP, insuffisantes pour considérer que les demandes sont contraires au principe de spécialité. Dès lors, aucun élément des demandes d'assistance administrative ne soulève un doute quant au respect par l'Etat requérant du principe de spécialité. Au vu de l'engagement exprès de l'Etat requérant quant au principe de spécialité, il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect de ce principe.

### **6.3**

**6.3.1** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au

préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5 ; 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6). Ce principe 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 d'une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-2667/2020 du 12 février 2021 consid. 6.5.1 et les réf. citées).

**6.3.2** Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2 ; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 4.3.3). Le Tribunal a d'ailleurs précisé que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêt du TAF A-4441/2021 du 7 avril 2022 consid. 4.10 et réf. citées). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). Ces circonstances ne rendent en effet pas forcément la procédure d'assistance administrative dénuée de pertinence vraisemblable, notamment si une procédure contentieuse reste possible ou pour vérifier si les renseignements fournis par le contribuable lors de l'accord sont complets (ATF 144 II 206 consid. 4.5 et 4.6 ; arrêt du TF 2C\_232/2020 du 19 janvier 2021 consid. 3.4). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu – sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux – de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

## **6.4**

**6.4.1** Dans un autre grief en lien avec le principe de la bonne foi, les recourants allèguent une violation du principe de subsidiarité par l'autorité requérante, laquelle n'aurait pas épuisé toutes les sources habituelles de

renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne avant le dépôt des demandes litigieuses. Les recourants relèvent en particulier que les recourants 7, 8, 9 et 10 feraient l'objet de procédures de contrôle fiscal en France pour les années 2012 à 2020. A ce propos, les recourants retiennent que l'autorité requérante n'a pas démontré s'être directement adressée à ces derniers pour obtenir les renseignements requis par le biais de l'entraide. Dans ces circonstances, les recourants estiment que l'autorité fiscale française chercherait à se procurer des informations au sujet de tiers qui ne font pas l'objet des présentes demandes d'assistance administrative.

**6.4.2** A titre liminaire, le Tribunal relève que l'autorité fiscale française a indiqué, dans ses deux demandes d'assistance du (...) 2020, avoir eu recours à tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements visés (demandes d'assistance ch. 14 let. d). En vertu du principe de bonne foi, le Tribunal peut – à moins qu'il existe un doute sérieux – se fier aux déclarations de l'autorité requérante. En l'espèce, il sied de souligner que dans la mesure où les personnes concernées par les demandes – à savoir les recourants 1 et 2 uniquement – sont soupçonnées de fraude fiscale, seule leur situation fiscale fait l'objet d'un contrôle en France. La DGFIP allègue avoir essayé de recueillir les renseignements nécessaires à la correcte taxation des recourants 1 et 2 directement auprès des contribuables en cause. Toutefois, malgré une demande formulée par l'autorité fiscale française visant à déterminer les revenus générés sur les comptes détenus par les recourants 1 et 2 auprès des banques P. \_\_\_\_\_ et O. \_\_\_\_\_ et les montants au (...) de chaque année de la période visée, la DGFIP indique qu'ils n'ont fourni aucun des renseignements requis. Au moment où l'autorité requérante a déposé ses demandes, celle-ci ne connaissait que l'existence des comptes expressément visés par la demande. Toutefois, dans la mesure où la DGFIP soupçonne les recourants 1 et 2 de ne pas avoir déclaré l'ensemble des comptes bancaires ouverts à l'étranger, la demande porte, en sus des informations requises relatives aux comptes bancaires déjà connus, sur tous les autres comptes détenus par les recourants 1 et 2 de manière directe ou indirecte. L'autorité requérante ne disposait pas d'autres moyens que celui de l'assistance administrative pour obtenir des renseignements qui lui étaient en l'état inconnus et non accessibles depuis la France. Dans ces conditions, il n'était pas possible pour l'autorité fiscale française de requérir directement les renseignements auprès des recourants 7, 8, 9 et 10. Il découle de ce qui précède que l'autorité fiscale française a respecté le principe de subsidiarité, puisqu'elle n'a pas pu, malgré ses recherches et sollicitations, obtenir les renseignements utiles.

**6.5** Au vu des considérants qui précèdent, le Tribunal ne constate pas de violation des principes de bonne foi, de confidentialité, de spécialité et de subsidiarité.

## **7.**

### **7.1**

**7.1.1** Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3, non publié à l'ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit Administratif et de droit Fiscal 2017 II 336, 363 [RDAF]). La condition de la vraisemblable pertinence – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre 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 (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1).

**7.1.2** 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 en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; le rôle de l'Etat requis est assez restreint et se borne à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents

qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

## 7.2

**7.2.1** En l'espèce, les recourants invoquent une violation du principe de pertinence vraisemblable en lien avec la transmission d'informations concernant les recourants 3, 6, 7, 9 et 10, lesquels seraient des tiers non concernés au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF. Selon les recourants, dans la mesure où l'autorité requérante a requis de manière générale les références de tous les comptes détenus indirectement par les personnes concernées, l'AFC aurait dû procéder à un examen d'autant plus approfondi de la pertinence vraisemblable. Or, l'autorité inférieure se serait contentée de lister les comptes détenus indirectement par les recourants 1 et 2 sans procéder à une analyse du caractère pertinent de chacune des relations bancaires en cause. A cet égard et s'agissant en particulier de la relation bancaire n° (...) dont la recourante 3 est titulaire auprès de la banque O. \_\_\_\_\_ et des relations bancaires n° (...) et n° (...) dont la recourante 6, respectivement la recourante 7 sont titulaires auprès de la banque P. \_\_\_\_\_, les recourants exposent que le recourant 1 n'apparaît dans la documentation bancaire qu'à titre d'ayant droit économique, d'administrateur et/ou de détenteur de contrôle. Quant à la recourante 2, celle-ci n'aurait aucun lien avec les deux premières relations bancaires citées et ne serait, à l'instar du recourant 1, qu'administratrice avec un droit de signature individuelle sur la troisième relation mentionnée. Les recourants relèvent que certains des relevés fournis par les banques susmentionnées seraient totalement vierges en ce qui concerne la période sous contrôle. Par ailleurs, aucune transaction entre les recourants 1 et 2 et les recourantes 3, 6 et 7 n'apparaîtraient dans la documentation en question. Enfin, les relevés des comptes bancaires détenus par les recourants 9 et 10 auprès de la banque P. \_\_\_\_\_ – dont la recourante 2 est au bénéfice d'une procuration – ne laisseraient apparaître aucune transaction entre les titulaires des comptes et les personnes concernées. Dans ces circonstances, les recourants estiment que les informations en lien avec les relations bancaires susmentionnées – détenues de manière indirecte par les recourants 1 et 2 – ne présenteraient aucun intérêt pour l'autorité requérante au regard du but fiscal visé par les demandes françaises et ne rempliraient par conséquent pas la condition de la pertinence vraisemblable. Partant, ils requièrent que

les annexes 10 à 12, 28 à 30, 34 à 36 et 40 à 45 soient extraites des documents à transmettre à l'autorité requérante.

**7.2.2** Selon la jurisprudence, une personne détient un compte bancaire de manière directe lorsqu'elle en est le titulaire juridique. Elle détient un compte bancaire de manière indirecte lorsqu'elle dispose économiquement des avoirs dudit compte en tant qu'ayant droit économique ou qu'elle est au bénéfice d'une procuration qui lui octroie un tel pouvoir (ATF 147 II 116 consid. 4.3). Le pouvoir de disposer d'un compte bancaire peut dès lors prendre plusieurs formes, outre la titularité directe, et une détention indirecte peut suffire pour disposer des avoirs déposés sur un compte bancaire. L'ayant droit économique d'un compte bancaire possède généralement un tel pouvoir. De même, ce pouvoir peut intervenir par l'octroi d'une procuration, le titulaire du compte bancaire déclarant à une autre personne (représentant, fondé de procuration) sa volonté de l'autoriser à agir en son nom. Il est donc possible pour la personne qui est titulaire d'une procuration sur un compte bancaire d'être au bénéfice d'un pouvoir de disposition sur les avoirs dudit compte, si le titulaire du compte le lui a octroyé (ARPA-GAUS/STADLER/WERLEN [éd.], *Das schweizerische Bankgeschäft*, 8<sup>e</sup> éd. 2021, p. 154 N 554 ; ENDRIT PODA, *Les effets en droit privé de l'obligation d'identifier l'ayant droit économique*, 2019, p. 84 s.). Recourir à un tiers pour faire écran entre des avoirs et un contribuable est un montage classique pour soustraire des flux imposables aux yeux des administrations fiscales (ATF 147 II 116 consid. 5.4.2).

**7.2.3** Le Tribunal de céans rappelle ici que la Haute Cour a déjà eu l'occasion de juger que les informations relatives aux comptes bancaires sur lesquels les contribuables visés par une demande ne disposent que d'une procuration, sans même être ayant droit économique ou titulaire, remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, dès lors que l'autorité requérante demande ces informations (ATF 147 II 116 consid. 5.4.3 ; arrêts du TF 2C\_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.2 ; 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 [non publié dans ATF 141 II 436 mais in RDAF 2016 II 374]). En l'espèce, l'autorité fiscale française – laquelle est présumée de bonne foi – expose, à l'appui de ses demandes, que les recourants 1 et 2 sont soupçonnés de fraude fiscale ; ils n'auraient pas déclaré au fisc l'ensemble de leurs revenus et fortune. La DGFIP cherche dès lors à déterminer le montant des avoirs et des revenus éventuellement non déclarés par les recourants 1 et 2. Afin d'établir ces montants, la DGFIP requiert notamment de l'AFC des informations quant aux avoirs que les personnes concernées détiennent en Suisse. Dans ce cadre, elle a expressément requis des renseignements

sur les « autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant droit économique au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration » (demandes des (...) 2020 ch. 12 let. b). En d'autres termes, la DGFIP cherche précisément à vérifier que les recourants 1 et 2 n'ont pas, par le biais de détention indirecte de comptes bancaires, dissimulé des revenus ou de la fortune au fisc français. En réponse à cette question, la banque P. \_\_\_\_\_ a informé l'AFC que, durant la période sous contrôle, le recourant 1 était l'administrateur et le détenteur de contrôle, et qu'il disposait d'un droit de signature individuelle sur les relations bancaires n° (...) et n° (...) dont la recourante 6, respectivement la recourante 8, étaient titulaires. Il appert également que le recourant 1 était l'ayant droit économique des relations bancaires n° (...) dont la recourante 5 était titulaire. S'agissant de la recourante 2, il a été établi qu'elle bénéficiait d'une procuration sur les relations bancaires n° (...) et (...) dont la recourante 9, respectivement le recourant 10, étaient titulaires. En outre, les banques détentrices de renseignements ont indiqué que les recourants 1 et 2 étaient administrateurs et disposaient d'un droit de signature individuelle sur la relation bancaire n° (...) dont la recourante 7 était titulaire, et que la recourante 2 était titulaire et ayant droit économique de la relation n° (...) pour laquelle le recourant 1 disposait d'une procuration. La banque O. \_\_\_\_\_ a quant à elle exposé à l'autorité inférieure que le recourant 1 était titulaire et ayant droit économique des relations bancaires n° (...) et n° (...), qu'il était l'ayant droit économique de la relation bancaire n° (...) dont la recourante 3 était titulaire et qu'il disposait d'un droit de signature collective sur la relation bancaire n° (...) dont la recourante 4 était titulaire.

**7.2.4** Au vu des considérants qui précèdent (notamment consid. 7.2.2 supra), il sied de retenir que les recourants 1 et 2 détenaient les comptes susmentionnés de manière indirecte, puisqu'ils avaient un pouvoir de disposition sur les comptes ouverts aux noms des recourants 3 à 10. Partant, la pertinence vraisemblable des documents bancaires portant sur les comptes dont les recourants 3 à 10 sont titulaires, en vue de la détermination de la situation fiscale des recourants 1 et 2, est manifeste. En effet, ces renseignements sont par nature susceptibles d'aider à établir correctement la situation fiscale des personnes concernées. Le Tribunal relève en particulier que les informations querellées, lesquelles ont expressément été demandées, ont un lien manifeste avec l'état de fait de la demande, qui vise à identifier les revenus et la fortune imposables que les personnes concernées ont générés, respectivement ont possédés directement et in-

directement durant la période sous contrôle. Le fait que les relevés bancaires des comptes susmentionnés ne dévoileraient aucun transfert en provenance et/ou en faveur des personnes concernées n'est pas déterminant. En effet, ces éléments ne sauraient mettre en cause la qualité d'ayant droit économique, d'administrateur et de détenteur de contrôle des recourants 1 et 2 sur les comptes susmentionnés. Partant, il n'est pas pertinent d'examiner si les recourants 1 et 2 ont fait usage ou non des prérogatives qui leur ont été données, dès lors que le seul pouvoir de disposition est suffisant en l'occurrence pour admettre la réalisation de la condition de la vraisemblable pertinence.

**7.2.5** Au surplus, quoi qu'en disent les recourants, la demande d'assistance administrative ne constitue pas une « fishing expedition » compte tenu de sa précision. En effet, les informations recherchées s'inscrivent parfaitement dans le complexe de faits présenté par l'autorité requérante dans ses demandes d'assistance administrative et dans le but fiscal visé.

**7.2.6** Il découle des éléments qui précèdent que les renseignements relatifs aux relations bancaires détenues par les recourants 3 à 10 sont potentiellement propres à être utilisés par l'autorité fiscale française afin d'établir la situation fiscale des recourants 1 et 2, de sorte que les informations y relatives doivent être qualifiées de vraisemblablement pertinentes. Partant, les griefs des recourants relatifs au principe de pertinence vraisemblable sont rejetés.

## **8.**

### **8.1**

**8.1.1** La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (ATF 141 II 436 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-1783/2019 du 19 mai 2021 consid. 4.3.5.1 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3). La transmission d'informations est ainsi en principe également possible à condition de répondre à l'exigence de la pertinence vraisemblable (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

**8.1.2** S'agissant plus spécialement des tiers non impliqués, la transmission de leurs noms n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal



visé par l'Etat requérant et que la communication des noms de ces tiers non impliqués est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé. En d'autres termes, cela signifie que l'art. 4 al. 3 LAAF n'empêche pas la transmission d'informations relatives à des tiers non impliqués – telles que leur nom – si ces informations sont susceptibles d'être pertinentes pour l'objectif fiscal poursuivi et si leur transmission est nécessaire, c'est-à-dire si le fait de les supprimer ou de les caviarder irait à l'encontre du but de l'assistance fiscale internationale (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les réf. citées ; arrêts du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1 ; 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Ce n'est que si les informations concernant les tiers ne sont pas vraisemblablement pertinentes qu'elles ne doivent pas être transmises. Cela étant, en cas de transmission, les tiers dont les noms apparaissent sont protégés par le principe de spécialité ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (art. 20 al. 2 LAAF ; ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 144 II 29 consid. 4.4 ; 143 II 506 consid. 5.4.2 ; 142 II 161 consid. 4.6.1).

**8.1.3** Autre est toutefois la question de savoir si les recourants peuvent se prévaloir, dans le cadre de leurs recours, de l'intérêt de tiers. En effet, selon la jurisprudence, la qualité pour recourir est exclue si le recourant fait valoir non pas un intérêt qui lui est propre, mais l'intérêt de tiers (ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2). Il s'ensuit que les recourants ne sont pas légitimés à formuler des conclusions pour faire valoir des intérêts de tiers (ATF 147 II 116 consid. 6.2). Cependant, le recourant peut être légitimé à invoquer l'intérêt de tiers lorsque, en raison de circonstances de fait particulières, l'intérêt de tiers lui octroie un avantage pratique et personnel (ATF 139 II 499 consid. 2.2 ; 137 II 30 consid. 2.2.3). En matière d'assistance administrative fiscale, un tel intérêt peut être donné lorsque le recourant démontre qu'il existe un intérêt à la confidentialité du lien contractuel ou économique le liant aux tiers dont la transmission des informations est envisagée. En revanche, la violation de droit procéduraux de tiers n'octroie en général pas d'intérêt propre (ATF 139 II 404 consid. 11.1). En effet, l'invoque d'intérêts de tiers à de seules fins dilatoires ne confère pas d'intérêt protégé (ATF 146 I 172 consid. 6.2 ; 145 II 119 consid. 3.3).

**8.1.4** A cet égard, il appartient aux recourants de démontrer de manière claire et circonstanciée quelle information devrait être caviardée et pour

quel motif. En effet, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ; l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2).

## **8.2**

**8.2.1** Suivant l'art. 28 par. 3 let. c CDI CH-FR, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

**8.2.2** Selon le Commentaire MC OCDE, à la lumière duquel la disposition topique peut être interprétée (ATF 142 II 161 consid. 2.1 par analogie ; arrêt du TF 2C\_481/2021 du 19 mai 2022 consid. 9.3.1), on entend par secret commercial ou industriel des faits ou circonstances d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice, par exemple en occasionnant de graves difficultés financières. La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial ou industriel protégé, à moins que leur divulgation ne trahisse un tel secret, par exemple lorsqu'il s'agit de documents d'achat permettant de révéler la formule exclusive d'un produit (Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19.2 ad art. 26 MC OCDE). Cela étant, le Commentaire MC OCDE précise qu'il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dans ce contexte, sous peine de restreindre excessivement l'assistance (Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19 ad art. 26 MC OCDE). La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice (Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19.2 ad art. 26 MC OCDE ; arrêt du TF 2C\_481/2021 du 19 mai 2022 consid. 9.3.1).

**8.2.3** Dans le domaine de l'assistance internationale en matière fiscale, l'art. 8 al. 6 LAAF s'oppose à la transmission d'informations uniquement dans le cas où la personne concernée ou le détenteur d'informations – appelé par l'AFC à fournir les informations vraisemblablement nécessaires pour répondre à la demande d'assistance administrative conformément à l'art. 9 LAAF, respectivement conformément à l'art. 10 LAAF – qui l'invoque est un avocat au sens de la LLCa. En outre, seuls les documents et informations qui sont couverts par le secret professionnel ne sont pas soumis à l'obligation de transmission. Cette protection du secret professionnel des avocats correspond à l'art. 28 par. 3 let. c CDI-FR précité (soit à l'art. 26 par. 3 let. c du modèle OCDE, Message du Conseil fédéral du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une LAAF [MCF LAAF], FF 2011 5771, 5787 ; arrêt du TAF A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 4.6.3). La Cour de céans rappelle à cet égard qu'en matière d'assistance, le champ d'application de la protection accordée par le secret ne doit pas être excessivement large dès lors que cela entraverait un échange effectif de renseignements (OCDE, Modèle de convention fiscale commentaire, n° 19.3 ad art. 26 p. 545).

**8.2.4** Doivent être respectées les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, l'AFC disposant toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-444/2020 du 18 mai 2021 consid. 5.7 ; A-6508/2016 du 16 mai 2018 consid. 3.7).

### **8.3**

**8.3.1** En l'espèce, les recourants allèguent que, dans la mesure où les noms de tiers qui apparaissent dans les relevés bancaires ne sont pas vraisemblablement pertinents au regard de l'objet de la demande, les données les concernant auraient dû être caviardées. Ils requièrent à cet égard le caviardage de tous les noms de tiers contenus dans les relevés bancaires des comptes et les formulaires A et K dont la transmission à la France est prévue. Ils estiment d'une part que le caviardage ne viderait en rien l'objet des présentes demandes d'assistance administrative, et, d'autre part, que l'identité de ces tiers serait sans lien avec l'évaluation de la situation fiscale des recourants 1 et 2 en France.

Par ailleurs, puisque les recourants 4 et 6 sont des sociétés opérationnelles, les noms des tiers non concernés apparaissant dans les relevés des comptes dont ils sont les titulaires – données qui ne seraient de toute

manière pas propres à établir les revenus mondiaux des personnes concernées – seraient protégés par le secret commercial et le secret des affaires (art. 162 et 273 du Code pénal suisse du 12 décembre 1937 [CP, RS 311.0]). S’agissant des relevés des relations bancaires n° (...), n° (...) et n° (...) dont le recourant 1 est titulaire et ayant droit économique auprès de la banque O.\_\_\_\_\_, ils comporteraient de nombreux noms de tiers protégés tant par le secret des affaires que le secret professionnel des avocats et des médecins.

**8.3.2** En préambule, l’on peut s’interroger sur la recevabilité de ce grief par lequel les recourants apparaissent faire valoir des intérêts de tiers à voir leurs identités respectives caviardées, et non leurs propres intérêts (sur cette problématique, ATF 147 II 116 consid. 6.2 ; 143 II 506 consid. 5.1). Cette question peut cependant demeurer en l’espèce indécise, le grief devant de toute manière être écarté.

Le Tribunal rappelle que les documents bancaires qui font l’objet des demandes d’assistance administrative remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, dans la mesure où ces documents sont de nature à permettre à la DGFIP d’identifier les revenus et la fortune imposables des personnes concernées (consid. 7.2.4 supra). Par conséquent, le Tribunal note que les noms des tiers mentionnés dans les informations dont la transmission est envisagée présentent potentiellement tous un lien direct avec les relations bancaires en cause (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l’arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2). S’agissant en particulier des caviardages requis des formulaires A et K, les tiers en question ne sont pas des personnes qui apparaissent « par pur hasard » dans les documents à transmettre. En effet, les formulaires en question identifient les tiers comme étant détenteurs de contrôle de la recourante 6. Ils disposaient ainsi d’un pouvoir de disposition sur les comptes bancaires de la recourante 6, tout comme le recourant 1 qui est également mentionné en tant que détenteur de contrôle. En outre, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 142 II 161 consid. 4.6), supprimer les données concernant les tiers non impliqués qui figurent dans les relevés bancaires ferait perdre toute portée aux demandes d’assistance administrative. Pour cette raison, le Tribunal retient que la transmission des noms des tiers non caviardés, telle qu’envisagée par l’AFC, est proportionnée et conforme au droit (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les réf. citées). En conséquence, dans la mesure où il serait recevable, le grief des recourants devrait de toute façon être rejeté. Le Tribunal rappelle au demeurant que les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont protégés par le principe de

spécialité. Les informations recueillies ne peuvent être utilisées par l'Etat requérant que dans la procédure relative aux personnes désignées comme concernées par la demande, pour les faits décrits dans celle-ci, et doivent en principe être tenues secrètes (consid. 6.3 supra).

**8.3.3** Par ailleurs, le Tribunal relève que les renseignements dont la transmission est prévue concernent des transactions financières. Or, selon la jurisprudence, des transactions financières ne relèvent pas par nature de la notion de secret protégé dans le contexte de l'assistance administrative (arrêt du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 7.1 s). En outre, la notion de secret d'affaires dans le cadre de l'échange de renseignements entre Etats, conçu comme devant être le plus large possible (consid. 8.2.2 supra), est en effet définie de manière restrictive, soit de manière plus restreinte qu'aux art. 162 ou 273 CP. Dès lors, contrairement à ce que soutiennent les recourants, en vertu du principe de *lex specialis derogat legi generali*, la définition du secret des affaires ou du secret commercial au sens des art. 162 et 273 CP ne s'applique pas aux renseignements dans les demandes d'assistance administrative en matière fiscale par analogie. L'argumentaire des recourants en lien avec le secret professionnel n'est en l'espèce pas déterminante, dans la mesure où les renseignements litigieux n'ont pas été transmis à l'autorité inférieure par un avocat ou un médecin, mais par les banques détentrices de renseignements (TAF A-3221/2018 du 6 avril 2022 consid. 5.2 et 7.2 et les réf. citées). Au surplus, l'information selon laquelle des versements ont été effectués depuis les comptes bancaires de certains des recourants à une étude d'avocats ne saurait en l'espèce tomber dans le champ d'application du secret professionnel. Il en irait différemment si l'information avait été demandée ou obtenue de l'avocat lui-même. En l'espèce toutefois, ces informations proviennent des relevés de plusieurs comptes bancaires et ne sont pas constitutifs de secrets professionnels. Dans ce sens, les renseignements en cause ne diffèrent pas des autres informations concernant des tiers non parties à la procédure.

Il en découle que le grief invoqué par les recourants en lien avec le secret commercial et le secret d'affaires est rejeté.

## **9.**

**9.1** A titre subsidiaire, dans le cas où le Tribunal devait refuser le caviardage des noms des tiers non concernés figurant dans les relevés bancaires, les recourants requièrent que l'AFC informe toutes les personnes apparaissant dans la documentation à transmettre de l'existence de la présente procédure, des droits qui en découlent afin qu'elles puissent, cas échéant, s'opposer à la transmission des informations les concernant.

**9.2** Le Tribunal fédéral a développé une jurisprudence stricte à l'égard de l'information des tiers (sur la notion des tiers, consid. 8.1 supra). En substance, le Tribunal fédéral a rappelé que le devoir d'information de l'AFC se limite aux cas où la qualité pour recourir ressort de manière évidente du dossier de la cause. Le seul fait que le nom de personnes apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à lui seul à justifier une telle information. Cette limitation répond aux besoins de diligence dans le traitement des demandes d'assistance qui découle du droit international et est dans l'intérêt de la personne visée par la demande, qui peut souhaiter ne pas porter à la connaissance de tous ceux qui pourraient disposer de la qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF des informations la concernant. Selon l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). L'intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 al. 1 let. c PA doit être direct et concret. L'intéressé doit se trouver dans un rapport suffisamment étroit, spécial et digne d'être pris en considération avec la décision entreprise. Il doit être touché dans une mesure et avec une intensité plus grande que l'ensemble des administrés (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 ; 143 II 506 consid. 5.1 ; 139 II 499 consid. 2.2 ; 138 II 162 consid. 2.1.2). Ces exigences sont particulièrement importantes dans le cas d'un recours d'un tiers qui n'est pas destinataire de la décision. Sa qualité pour recourir n'est admise que restrictivement. Il faut qu'il soit touché directement, qu'il se trouve, avec l'objet de la contestation, dans une relation particulière, étroite et digne d'être prise en considération et qu'il ait un intérêt pratique à l'annulation ou à la modification de la décision qu'il attaque, en ce sens que l'issue de la procédure doit influencer sa situation de manière significative (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 ; 139 II 279 consid. 2.2 ; 135 II 172 consid. 2.1 ; 135 II 145 consid. 6.1).

**9.3** Le Tribunal fédéral a jugé que dans le contexte de l'assistance administrative, cet intérêt doit être reconnu dans des situations spécifiques étant donné que le principe de spécialité offre une protection suffisante. En effet, l'Etat requérant ne peut, sauf dispositions légales contraires des deux Etats concernés, utiliser ces informations à l'encontre de tiers. La seule mention du nom d'un tiers dans les informations à transmettre n'est pas à même de faire naître un intérêt digne de protection. Il est nécessaire que l'intéressé puisse se prévaloir d'autres circonstances telles qu'un risque concret que l'Etat requérant ne respectera pas le principe de spécialité. En revanche, le seul fait qu'un tiers pourrait faire valoir, même à juste titre, que son nom ne constitue pas un renseignement vraisemblablement pertinent (art. 4

al. 3 LAAF) et qu'il ne doit partant pas être communiqué à l'Etat requérant, ne suffit pas pour retenir l'existence d'un intérêt digne de protection en lien avec la demande d'assistance administrative (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 et 7.4 ainsi que les réf. citées).

**9.4** Le Tribunal fédéral a également relevé que les voies de droit tirées de la réglementation en matière de protection des données protègent dans le domaine de l'assistance administrative efficacement les tiers au droit à l'autodétermination informationnelle découlant des art. 8 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) et 13 Cst. Une protection juridique dans le cadre de la procédure d'assistance est néanmoins recommandée si la personne intéressée demande elle-même à participer à la procédure. En d'autres termes, accorder une protection juridique aux personnes qui ne sont pas touchées elles-mêmes par la procédure fiscale dans l'Etat requérant, mais dont le nom figure dans la documentation à transmettre dans le cadre de la procédure d'assistance administrative demeure possible, mais n'est pas obligatoire. Elle est recommandée si la personne concernée demande elle-même à participer à la procédure devant l'AFC (ATF 146 I 172 consid. 7.2 et réf. citées)

**9.5** Notre haute Cour a finalement rappelé que la limitation du devoir d'information de l'AFC aux cas où la qualité pour recourir ressort de manière évidente répond aux besoins de diligence dans le traitement des demandes d'assistance qui découle du droit international, mais est également dans l'intérêt de la personne visée par la demande qui peut souhaiter ne pas porter à la connaissance de tous ceux qui pourraient disposer de la qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF des informations la concernant. Une telle information impliquant régulièrement des personnes domiciliées à l'étranger pourrait d'ailleurs s'avérer complexe ou disproportionnée pour l'AFC et nécessiter une publication dans la feuille fédérale qui ne serait finalement pas non plus dans l'intérêt des tiers visés. Le Tribunal fédéral a néanmoins confirmé la pratique de l'AFC, qui confère la qualité de partie aux personnes qui s'annoncent auprès d'elle afin de demander le caviardage des renseignements les concernant (ATF 146 I 172 consid. 7.3.3 et réf. citées).

**9.6** En l'espèce, la Cour de céans rappelle que les présentes demandes d'assistance administrative visent à établir le montant des impôts sur le revenu et sur la fortune éludés par les recourants 1 et 2 en établissant les avoirs étrangers non déclarés qu'ils détenaient durant la période sous con-

trôle (consid. 7.2.3 supra). En réponse à ces demandes, l'AFC prévoit notamment de transmettre les relevés de comptes bancaires n° (...), n° (...), n° (...) et n° (...) dont les recourants 1 et 2 étaient alors titulaires et/ou les ayants droit économiques. Les recourants, lesquels sont titulaires, respectivement administrateurs, ayants droit économiques, ou bénéficiaires de procuration sur les comptes susmentionnés, ont tous été informés de l'existence des présentes procédures, soit à titre de personnes concernées, soit de personnes habilitées à recourir. S'agissant des tiers non concernés par la procédure, ils n'apparaissent dans la documentation bancaire ni à titre de titulaires, ni à aucun autre titre que ce soit, de sorte qu'ils ne sont pas personnellement et directement concernés par la collecte et la transmission des informations, ni ne possèdent un intérêt digne de protection. En outre, le Tribunal rappelle que les noms des tiers apparaissant sur les relevés susmentionnés ont été qualifiés d'informations vraisemblablement pertinentes, de sorte que leur caviardage ne saurait être admis (consid. 7.2.4 supra). Conformément à la jurisprudence exposée ci-dessus (consid. 9.2 supra) et aux considérations qui précèdent, le simple fait que leurs noms ressortent de la documentation transmise par les banques détentrices des renseignements n'est pas suffisant pour reconnaître à ces tiers non concernés la qualité pour recourir dans le cadre de la procédure d'assistance administrative. Par ailleurs, il sied de rappeler que les tiers non concernés sont protégés de l'utilisation des informations les concernant par l'Etat requérant par le principe de spécialité.

Au vu de ce qui précède, le Tribunal n'a pas à informer lesdits tiers de l'existence de la procédure dans la mesure où la qualité de partie à la procédure ne saurait leur être accordée. Le grief des recourants étant mal fondé, il sied de le rejeter.

#### **10.**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Les recours s'avèrent dès lors mal fondés et doivent par conséquent être rejetés.

#### **11.**

Les recourants, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 7'500 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 7'500 francs déjà versée.



**12.**

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).

**13.**

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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 lorsqu'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 est porté à la page suivante.)

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

La requête de suspension est rejetée, pour autant qu'elle ne soit pas sans objet.

**2.**

Les recours sont rejetés.

**3.**

Les frais de procédure, d'un montant de 7'500 francs (sept mille cinq cents francs), sont mis à la charge des recourants. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 7'500 francs (sept mille cinq cents francs), déjà versée.

**4.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**5.**

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Natacha Bossel

**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).

Le présent arrêt est adressé :

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