



Arrêt du 10 octobre 2022

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Alexander Mistic, Iris Widmer, juges,
Renaud Rini, greffier.

Parties

Feu A. _____,
représenté par
Maîtres Pierre-Marie Glauser et Lysandre Papadopoulos,
recourant,

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] :

Veillez indiquer, pour chaque compte listé en annexe :

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

- b) *Les soldes au 01/01/2010, 01/01/2011, 01/01/2012, 01/01/2013, 01/01/2014 et 01/01/2015.*

B.

B.a Par ordonnance du 10 juin 2016, l'AFC requit la banque UBS de fournir les documents et renseignements demandés. Elle fut également priée d'informer les personnes concernées et habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

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

C.

La banque UBS transmet les informations demandées à l'autorité inférieure en procédant à des livraisons partielles au cours de la période du 24 juin 2016 au 28 juillet 2017.

D.

A la suite d'une rencontre du 22 juin 2017 entre l'autorité française et l'autorité compétente suisse – initiée par un courrier du 23 août 2016 de la banque UBS informant l'AFC qu'il existait de sérieuses craintes que l'autorité requérante ne respecte pas le principe de spécialité – l'autorité inférieure exigea de l'autorité française l'assurance que les informations transmises ne seraient communiquées qu'aux personnes et autorités mentionnées à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et ne seraient utilisées qu'aux fins qui y sont énumérées. L'AFC reçut ces assurances dans le cadre d'un échange de lettres daté du 11 juillet 2017 (solution amiable) ainsi que par courrier de la DGFIP daté du même jour (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.).

E.

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

E.b Le 9 mars 2018, la banque UBS déféra les décisions finales précitées auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la

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

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

F.

A la suite de l'ATF 146 II 150, l'AFC reprit le traitement des procédures concernées par la demande de la DGFIP du 11 mai 2016 qui avaient été suspendues jusqu'à droit connu 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.

G.

Par courrier du 28 septembre 2020, Monsieur A._____, par l'intermédiaire de ses mandataires, transmet à l'autorité inférieure ses observations, après avoir obtenu de l'AFC l'accès au dossier pour la dernière fois en date des 20 et 21 juillet 2020.

H.

Par décision finale du 23 mars 2021 notifiée à Monsieur A._____, en tant que personne concernée, par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC accorda l'assistance administrative à l'autorité française.

I.

Par acte du 22 avril 2021, Monsieur A._____, (ci-après : le recourant) a déposé, par l'intermédiaire de ses mandataires, un recours par-devant le TAF à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 23 mars 2021. Était notamment annexée audit recours une procuration, également datée du 22 avril 2021 et signée par le recourant, indiquant que le décès du client ne mettrait fin ni au mandat ni à la présente procuration.

Les conclusions du recourant sont formulées de la sorte :

Préalablement :

1. Déclarer recevable le présent recours.

A titre préprovisoire et provisoire

2. Ordonner en tant que de besoin à l'AFC qu'elle ne communique à l'Etat requérant aucune information sur la présente procédure, à l'exception de l'information selon laquelle la procédure nationale suit son cours, avant qu'il n'ait été statué sur la demande d'assistance par une décision entrée en force valant pour chacun des recourants.

Principalement

3. Admettre le présent recours.

4. Annuler la décision de l'AFC, datée du 23 mars 2021 (référence [...]), relative à l'échange d'informations requis par les autorités françaises sur la base de la CDI CH-FR (RS 0.672.934.91).

5. Déclarer irrecevable toute demande d'assistance administrative internationale déposée par les autorités françaises concernant la partie recourante et refuser toute forme d'assistance administrative internationale aux autorités françaises, et de ce fait ne leur communiquer aucune information, quelle qu'elle soit et sous quelque forme que ce soit, concernant la partie recourante.

Subsidiairement au point 5

6. Obtenir une garantie de la part de l'autorité requérante française selon laquelle les informations seront utilisées en conformité au droit applicable, notamment à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, le courrier du 2 janvier 2020 de la DGFIP et tout accord qui en découlerait entre les autorités suisses et françaises étant révoqués dans cette mesure, ou ordonner à l'AFC d'y procéder.

7. Interpeller l'autorité requérante française au sujet de la prescription et obtenir une clarification sur le délai de prescription applicable, ou ordonner à l'AFC d'y procéder.

8. Ordonner à l'AFC que l'adresse indiquée sur les informations bancaires soient corrigées pour y indiquer l'adresse correcte de la partie recourante, à savoir [...].

9. Ordonner que tout envoi d'informations à l'autorité requérante française indique les éventuels montants soumis à l'AFisE conformément à l'article 3 de l'AFisE dans sa version antérieure au 1^{er} janvier 2017, en obtenant au besoin de la banque UBS Switzerland AG, si nécessaire par l'entremise de l'AFC, que la banque UBS Switzerland AG rectifie les informations fournies à l'AFC.

Plus subsidiairement

10. Renvoyer la présente cause à l'AFC pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants.

En tout état de cause

11. Traiter la présente affaire de manière hautement confidentielle et de ce fait procéder à un caviardage accru de l'arrêt ou de toute décision qui serait le cas échéant publiée, notamment en ligne ou dans la loge prévue à cette fin.

J.

Par décision incidente du 6 mai 2021, le TAF a accusé réception du recours et a notamment indiqué qu'en tout état de cause, l'assistance administrative ne saurait être accordée tant que le présent recours n'était pas tranché par un arrêt définitif et exécutoire. De la sorte, aucun document ou information ne pouvaient en particulier être transmis, dans l'intervalle, à des autorités étrangères. La remise de status updates qui ne contiennent aucun élément permettant l'identification a été autorisée.

K.

Par réponse du 18 juin 2021, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais et dépens.

L.

Par réplique du 30 août 2021, dans le délai imparti et prolongé par le Tribunal, le recourant a maintenu les conclusions prises dans son mémoire de recours du 22 avril 2021.

M.

Par courrier du 7 décembre 2021, les mandataires du recourant ont informé le TAF du décès du recourant (ci-après : le recourant défunt) intervenu le (...) 2021, tout en en déduisant unilatéralement que la procédure est dès lors suspendue de plein droit le temps de réunir les informations sur les héritiers.

N.

Sur requête du TAF du 3 février 2022, les mandataires du recourant défunt ont indiqué par courrier du 28 mars 2022 que le certificat d'héritier serait délivré ultérieurement et que le recourant défunt était (...) et avait (...). Était joint à ce courrier une déclaration sous serment devant notaire de deux témoins ayant personnellement connu le recourant défunt, datée du (...), indiquant que le recourant défunt n'avait d'autres descendants que ses (...) domiciliés en (...).

O.

Par ordonnance du TAF du 20 avril 2022, adressée aux mandataires du recourant défunt, le TAF a souhaité savoir si un ou plusieurs enfants du recourant défunt avaient répudié la succession de leur père et a requis la production d'un certificat d'héritiers.

P.

Par courrier du 23 mai 2022, les mandataires du recourant défunt ont informé le TAF qu'aucune répudiation de la part d'un ou de plusieurs enfants du défunt de la succession de leur père n'avait eu lieu à leur connaissance et qu'aucun certificat d'héritier n'avait été délivré à ce stade.

Q.

Sur requête du Tribunal du 4 mai 2022, les mandataires du recourant défunt ont indiqué, dans le délai prolongé par le Tribunal, par courrier du 24 mai 2022 que la partie recourante maintenait intégralement son 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 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA) ; le recourant défunt, qui avait participé à la procédure de première instance, était destinataire de la décision finale attaquée et personne concernée par la demande d'assistance administrative, disposait de la qualité pour recourir au moment du dépôt de son recours (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

1.3 L'art. 18a LAAF prévoit que l'assistance administrative peut être exécutée concernant des personnes décédées et que leurs successeurs en droit se voient conférer le statut de partie. Les successeurs en droit peuvent valablement se substituer au défunt dans la procédure d'assistance administrative selon l'art. 18a LAAF s'ils en manifestent la volonté et ont la capacité d'être partie et d'ester en justice selon le droit suisse, ce qui présume la production d'un certificat d'héritier et des procurations correspondantes (cf. arrêt du TAF A-5579/2020 du 23 août 2021 consid. 2.3, 9.1-9.4).

En l'espèce, la présente cause ne peut être radiée du rôle pour défaut de capacité d'être partie et d'ester en justice du recourant défunt. En effet, dans la mesure où le recourant défunt a conféré à ses mandataires une procuration « trans mortem » (cf. consid. I supra) et que le sens et le but de celle-ci sont notamment d'assurer la sauvegarde des intérêts patrimoniaux après le décès du défunt jusqu'à la délivrance du certificat d'héritier, afin de combler le temps nécessaire à la légitimation des héritiers, qui peut être très long (cf. ATF 147 IV 465 consid. 4.1 avec réf.), il convient d'entrer en matière sur le recours du recourant défunt et de notifier aux mandataires de celui-ci le présent arrêt (cf. sur ce dernier point, arrêt du TF 2C_405/2019 du 16 mai 2019). Une telle solution tient suffisamment compte des intérêts des héritiers, est conforme à la ratio legis de l'art. 18a LAAF qui est de « (...) faire en sorte que les renseignements sur les personnes décédées puissent être échangés en toutes circonstances » (Message du 21 novembre 2018 sur la mise en œuvre des recommandations du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales émises dans le rapport de phase 2 de la Suisse, FF 2019 277, 300 et 301) et s'impose eu égard au principe de célérité qui régit la procédure d'assistance administrative internationale en matière fiscale (cf. art. 4 al. 2 LAAF).

1.4 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).

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

1.5

1.5.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n° 1146 ss).

1.5.2 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).

1.5.3 Cependant, lorsque le Tribunal fédéral admet un recours et renvoie l'affaire à l'autorité précédente en application de l'art. 107 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), l'autorité à laquelle la cause est renvoyée voit sa cognition limitée par les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par le Tribunal fédéral (cf. ATF 133 III 201 consid. 4.2 : jurisprudence toujours valable sous l'empire de la LTF ; ATF 135 III 334 consid. 2 et 2.1 p. 335 s. ; arrêts du TAF A-2325/2017 du 14 novembre 2018 consid. 2.3, A-7160/2015 du 21 décembre 2016 consid. 2.2.2). Dans le cas d'espèce, l'autorité inférieure a rendu en date du 9 février 2018, notamment, une décision finale (cf. consid. E.a supra) 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 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).

1.6

1.6.1 Il convient tout d'abord d'examiner le grief de nature formelle, selon lequel la décision litigieuse ne serait pas valablement signée, que le recourant défunt a soulevé dans son mémoire de recours.

1.6.2 En l'espèce, la décision litigieuse rendue par l'autorité inférieure a été signée « par ordre », ce qui signifie que les noms des deux employés de l'autorité inférieure ont été clairement désignés, mais que chacun a confié le mandat (« l'ordre ») à un collègue de signer à sa place la décision. Cette manière de procéder est remise en cause par le recourant défunt qui conteste la validité de ladite décision au motif qu'elle a été signée par des personnes non identifiables. Le recourant défunt avance qu'elle ne serait, dans ces circonstances, pas en mesure de savoir qui est intervenu dans la procédure et de s'assurer de la composition régulière de l'autorité.

1.6.3 En premier lieu, il y a lieu de rappeler que la procédure devant l'autorité inférieure est soumise à la PA, sous réserve de l'application de la LAAF; or, aucune de ces deux lois ne prévoit que les décisions finales de l'AFC doivent être signées en matière d'assistance administrative. En effet, dans la procédure applicable à la décision attaquée en l'espèce, rendue par l'AFC, spécifiquement le Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI), la LAAF, applicable à titre spécial, ne contient aucune disposition concernant d'éventuelles exigences de forme (y compris de signature) des décisions finales, respectivement du contenu de ces dernières. L'art. 14 al. 1 LAAF prévoit une notification de la décision à chaque personne habilitée à recourir, qui doit préciser « l'étendue des renseignements à transmettre ». Cette loi ne prévoit cela étant en aucune manière une exigence de signature manuscrite pour les décisions rendues lorsqu'elle est applicable.

1.6.4 Par conséquent, comme la Cour de céans l'a déjà exposé par ailleurs (cf. arrêt du TAF A-6219/2020 du 31 mai 2021 consid. 3.2 et 3.3), tant que le droit applicable n'exige pas expressément une signature, celle-ci ne constitue pas une condition de validité d'une décision. Par ailleurs, il était aisément reconnaissable pour le recourant défunt que la décision finale du

23 mars 2021 émanait de l'autorité inférieure qui est la seule autorité compétente sur le plan fédéral s'agissant des procédures d'assistance administrative en matière fiscale. Le recourant défunt était en outre informé de la procédure devant l'autorité inférieure, ayant pris part à celle-ci entre 2016 et 2020 (cf. Recours p. 2). Le recourant savait ainsi que l'autorité inférieure allait rendre une décision à son encontre, de sorte que l'absence de signature respectivement les signatures par ordre, ne remettent en cause ni la validité formelle de la décision finale du 23 mars 2021 ni la sécurité du droit. Au surplus, force est de constater que l'autorité inférieure a indiqué dans sa réponse que ses deux employés dont les noms sont dactylographiés dans la décision litigieuse, à savoir Madame B. _____ et Monsieur C. _____, sont bien les personnes ayant rendu ladite décision. En outre, elle a précisé que la signature par ordre permet à la personne désignée de signer sur l'ordre de celle ayant le pouvoir de signer. Le Tribunal ne peut que confirmer la position de l'autorité inférieure sur ce point et rien ne permet de douter que les deux personnes qui ont effectivement signé la décision ne disposaient pas des pouvoirs d'engager l'AFC, respectivement que les deux signataires par ordre ne pouvaient entreprendre une telle démarche. Dans la mesure où il était évident que les responsables du dossier étaient B. _____ et C. _____, si le recourant entendait se plaindre de la composition de l'autorité et formuler un éventuel motif de récusation, il lui appartenait de le faire à l'encontre des « personnes appelées à rendre ou à préparer la décision » (cf. art. 10 al. 1 PA), à savoir B. _____ et C. _____.

1.6.5 Quoi qu'il en soit, dès lors que le domaine de l'assistance administrative en matière fiscale peut être qualifié de domaine où des décisions sont rendues en grand nombre (Massengeschäft), une éventuelle exigence de signature devrait de toute façon être relativisée. Pour rappel, le 11 mai 2016 l'autorité requérante a déposé une demande sur la base de trois listes (A, B et C) transmises par les autorités allemandes et qui concernaient 46'291 numéros de compte dont 40'379 n'auraient pas été déclarés (cf. consid. A.b supra). L'AFC avait décidé de transmettre les informations requises par plusieurs décisions finales du 9 février 2018, ce que le TF a confirmé (cf. consid. E.c supra). Par la suite, l'autorité inférieure a repris la procédure concernant la demande du 11 mai 2016 en informant les personnes concernées par les milliers de numéros de comptes susmentionnés et domiciliées en Suisse ou ayant désigné un domicile de notification en Suisse (cf. consid. F supra). Ainsi, à la lumière de ces éléments, l'autorité inférieure était potentiellement amenée à rendre autant de décisions que le nombre de numéros de comptes concernés par la demande précitée dont faisait notamment partie la présente procédure. Il ne

fait donc aucun doute que les procédures d'assistance administrative avec la France faisant suite à l'ATF 146 II 150 peuvent être qualifiées de décisions à rendre en grand nombre, respectivement de décisions de masse. Ainsi pour ce motif également, la Cour de céans retient que la décision finale de l'autorité inférieure ne doit pas contenir de signature pour être valable et qu'une signature « par ordre » est d'autant plus admissible dans un tel cas.

1.6.6 Au vu de ce qui précède, il sied de retenir que la décision finale du 23 mars 2021 ne devait pas être signée pour qu'elle soit considérée comme formellement et matériellement valable et qu'ainsi, *a fortiori*, elle pouvait d'autant plus n'être signée que « par ordre ». Partant, le grief du recourant défunt doit être rejeté.

2.

2.1

2.1.1 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).

2.1.2 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).

2.1.3 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. 4.3 supra 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).

2.2 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).

2.3

2.3.1 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).

2.3.2 Le Tribunal fédéral a souligné que, dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale fondée sur la vraisemblance, 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. Il suffit que les renseignements soient potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. L'Etat requis ne peut avoir pour rôle d'examiner, au-delà du contrôle de la plausibilité, le bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger ni à s'interroger sur d'éventuels obstacles procéduraux, comme la prescription, qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus. Une telle approche ne serait pas soutenable dans le contexte de la coopération internationale, au regard du but de la procédure d'assistance administrative et au vu des spécificités de chaque procédure nationale. L'Etat requis ne disposerait du reste pas des éléments nécessaires pour vérifier l'exactitude des allégations des contribuables visés s'agissant du respect des règles procédurales de l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 4.3 et les réf. citées). Il appartient dans ces conditions aux contribuables de faire valoir leurs moyens procéduraux devant les autorités compétentes de l'Etat requérant. Il n'en va autrement que lorsqu'il existe des raisons de penser que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère ou qu'il y aurait d'autres vices graves (cf. sur l'ensemble, s'agissant de la question de la prescription, arrêts du TF 2C_662/2021, 2C_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4.1 et 5.4.2 ; cf. également arrêt du TF 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4).

2.4

2.4.1 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).

2.4.2 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).

2.5

2.5.1 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).

2.5.2 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. 4.2 supra 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).

2.6 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).

2.7

2.7.1 La résidence fiscale du contribuable faisant l'objet de la demande d'assistance ne doit pas nécessairement être déterminée au plan international pour que les renseignements demandés soient considérés comme vraisemblablement pertinents. Il peut en effet 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. La détermination de la résidence fiscale au plan international est ainsi une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2, 142 II 161 consid. 2.2.1 et 142 II 218 consid. 3.6). Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable qui conteste être assujéti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent sa position devant les autorités de cet Etat ; 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 (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 218 consid. 3.7).

2.7.2 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 assujéti 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 161 consid. 2.2.2 et 142 II 218 consid. 3.7 ; 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). Ainsi, une demande d'assistance administrative internationale peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne concernée (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 et 142 II 161 consid. 2.2.2).

2.7.3 Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats, dont la Suisse, comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité avec la Convention au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR s'apprécie à l'aune des critères que l'Etat requérant applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables assujétis de manière illimitée. Dans ce contexte, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis n'est pas de trancher lui-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, le conflit de résidence, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement sur lequel l'Etat requérant se fonde figure parmi ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (cf. ATF 145 II 112 consid. 3.2 et 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêts du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5 et 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). L'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7).

2.7.4 Dans les cas où l'éventuelle double imposition internationale ne concerne pas la Suisse mais un Etat tiers, le fait que la personne visée par une demande d'assistance administrative puisse être considérée comme résidente fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant ne remet pas en cause la présomption de bonne foi de ce dernier ni la pertinence vraisemblable de la demande, si l'Etat requérant indique dans sa demande toutes les informations requises par la convention applicable, respectivement par son protocole (cf. consid. 2.2 supra). Ces informations, qui sont conçues pour éviter en principe une pêche aux renseignements, portent sur des éléments, notamment sur l'objectif fiscal visé, qui permettent d'en inférer que l'Etat requérant considère la personne visée comme faisant partie de ses contribuables. L'existence d'un assujettissement fiscal illimité dans un autre Etat que l'Etat requérant ne suffit pas pour que l'Etat requis doive exiger de l'autorité requérante qu'elle fournisse des explications sur les critères de rattachement qui justifient sa prétention, sauf à adopter une attitude de défiance à son égard (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.4 et 142 II 218 consid. 3.7 in fine), et encore moins de refuser une demande d'assistance administrative pour ce motif (cf. sur l'ensemble, arrêt du TF 2C_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.5).

3.

En l'espèce, la Cour de céans examinera la forme de la demande (cf. consid. 4 infra), avant de traiter successivement des autres conditions de l'assistance administrative au regard des griefs matériels invoqués par le recourant défunt (cf. consid. 5 infra) et enfin du chef de conclusions visant à l'anonymisation accrue de l'arrêt qui doit être rendu (cf. consid. 6 infra). 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. 1.4.3 supra), seuls seront traités spécifiquement les griefs invoqués par le recourant défunt en relation avec des éléments sur lesquels le Tribunal fédéral ne s'est pas prononcés dans l'ATF 146 II 150. S'agissant des griefs ayant déjà fait l'objet d'un examen par la Haute Cour, le Tribunal de céans y répondra en présentant un bref résumé des considérants de l'arrêt précité – étant rappelé que le TAF est lié par les motifs de ce jugement (cf. arrêts du TAF A-3045/2020, A-3047/2020 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).

4.

4.1 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 le recourant défunt, de telle sorte (cf. consid. 1.4.2 supra) qu'il y a lieu d'admettre que les conditions formelles sont satisfaites.

4.2 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).

5.

Les griefs du recourant défunt tenant à l'éventuelle violation par l'autorité inférieure, d'une part, des principes de spécialité et de confidentialité et, d'autre part, du respect de sa vie privée selon la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101) et la Cst., qui se recoupent dans une large mesure, seront examinés conjointement par la suite.

5.1

Le recourant défunt reproche à l'autorité inférieure d'avoir violé les principes de spécialité et de confidentialité. Il soutient que l'adjonction « [...] y inclus des personnes tierces dans un contexte fiscal [...] » figurant entre parenthèses à la fin de la lettre de l'autorité française du 2 janvier 2020 adressée à l'AFC est contraire à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR et à l'ATF 146 II 150 consid. 7.2. Selon lui, la phrase précitée vise à autoriser l'autorité française, une fois les informations litigieuses reçues, à les utiliser contre « des personnes tierces ». Le dispositif de la décision attaquée serait par ailleurs contradictoire. Il reconnaît certes que le dispositif précise 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 [...] » (ch. 3). Il en déduit cependant que selon « la vision de l'AFC et du fisc français », l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, mentionné dans le dispositif de la décision attaquée, autoriserait l'utilisation des renseignements transmis « contre des personnes tierces ». Il considère ainsi qu'il existe un risque concret de violation du principe de spécialité. Il se prévaut par ailleurs de son droit à l'autodétermination informationnelle, qui découle des art. 8 CEDH et 13 Cst., en se référant à l'ATF 146 I 172 consid. 7.2 ; il soutient à ce sujet que l'autorité française envisagerait un usage des informations bancaires « libre de tout cadre légal et conventionnel ». Il considère également que les échanges intervenus entre l'autorité française et l'AFC en janvier 2020 ont aggravé le risque d'utilisation non conforme des informations. Il estime encore que l'AFC perpétue une pratique, celle de l'utilisation des informations transmises à l'étranger contre des tiers (« sekundäre Verwendung »), rejetée par le Tribunal fédéral (il se réfère à cet égard à l'ATF 147 II 13 et à l'arrêt du TF 2C_780/2018 du 1^{er} février 2021 consid. 3.7.4). A titre subsidiaire enfin, il a requis du Tribunal, respectivement de l'AFC, d'obtenir une garantie de la part de l'autorité requérante selon laquelle les informations seront utilisées en conformité au droit applicable, notamment à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, le courrier du 2 janvier 2020 de l'autorité requérante et tout accord qui en découlerait entre les autorités

suisses et françaises étant révoqués dans cette mesure. Le recourant défunt se prévaut également d'une violation du droit au respect de sa vie privée, reposant sur les art. 8 CEDH et 13 Cst. Il avance à cet égard qu'il existerait un risque que les informations la concernant et devant être remises à l'autorité requérante soient rendues publiques. Selon lui, le fait qu'il soit (...) pourrait attirer l'attention des médias et ainsi lui nuire directement.

5.1.1 Pour autant qu'il puisse être entré en matière sur le grief lié aux violations des principes de spécialité et de confidentialité en ce qu'il porte sur les intérêts de personnes non concernées, c'est-à-dire des tiers par rapport aux recourant défunt (voir à cet égard, arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [non publié in ATF 147 II 116] ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 et 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'invoque le recourant défunt, 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 (cf. ATF 146 II 150 consid. 7 ; consid. D supra). De surcroît, le Tribunal a déjà eu l'occasion de souligner 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).

5.1.2 A l'appui de son recours, le recourant défunt insiste sur l'adjonction qui figure à la fin de la lettre de l'autorité française du 2 janvier 2020 (« [...] y inclus des personnes tierces dans un contexte fiscal [...] »), qui violerait, selon lui, le principe de spécialité. Il méconnaît cependant le fait que les échanges intervenus entre l'autorité française et l'AFC en janvier 2020 ne pouvaient pas tenir compte de la jurisprudence la plus récente du Tribunal fédéral qui s'est prononcée sur les limites à l'utilisation des informations reçues dans le cadre d'une demande d'assistance administrative à l'égard

de tiers non visés par ladite demande (cf. consid. 2.6 supra). L'échange du 2 janvier 2020 n'est dès lors pas déterminant, et il n'y a pas lieu de le révoquer, comme demandé par le recourant défunt, dans la mesure où la décision attaquée du 23 mars 2021 tient compte de manière très claire de la jurisprudence en question. La décision attaquée, sous le titre « Restrictions à l'utilisation des informations » (cf. Décision finale de l'AFC, ch. 13), précise en effet ce qui suit :

Lors de la transmission, l'AFC rappellera à la DGFP les restrictions à l'utilisation des renseignements et les obligations de confidentialité conformément à l'article 28 paragraphe 2 CDI CH-FR et à l'article 20 alinéa 2 LAUF. En particulier, l'AFC, conformément à la réserve de spécialité de l'article 28 paragraphe 2 CDI CH-FR, rappellera que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'en relation avec la/les personne/s concernée/s et pour les faits décrits dans la demande (arrêt du Tribunal fédéral 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7).

De plus, le ch. 3 du dispositif de la décision attaquée rappelle encore à l'autorité française 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) ». Au vu de ce qui précède, le recourant défunt ne peut raisonnablement pas prétendre que l'AFC autoriserait l'utilisation des renseignements transmis contre des tiers.

5.1.3 Enfin, contrairement à ce que prétend le recourant défunt, et comme cela a été exposé plus haut, l'usage des informations par l'autorité française n'est pas « libre de tout cadre légal et conventionnel », les restrictions à l'utilisation des renseignements et les obligations de confidentialité ayant été rappelées à l'autorité française dans la décision attaquée. On relèvera également que l'ATF 146 I 172 consid. 7.2 auquel le recourant défunt se réfère porte sur la qualité de partie des tiers non visés par une procédure administrative internationale en matière fiscale, mais dont les noms apparaissent dans la documentation à transmettre. Le recourant défunt, en tant que personne concernée, ne se trouve pas dans la situation évoquée dans cet arrêt ; il a en effet pu participer à tous les stades de la présente procédure, et ainsi bénéficier d'une protection juridique. Le droit à l'autodétermination informationnelle du recourant défunt a par conséquent été respecté. Au demeurant, et dans la mesure où il entend invoquer un droit à l'autodétermination informationnelle non pas pour lui-même mais pour des tiers, ce grief devrait être rejeté pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés

plus haut, étant encore précisé qu'il est de toute manière douteux que ce grief soit recevable (cf. consid. 5.1.1 supra).

5.1.4 Au vu des explications précédentes concernant les principes de spécialité et de confidentialité et s'agissant de la violation alléguée de l'art. 8 CEDH à l'égard du recourant défunt, il n'existe a priori aucune raison de remettre en cause la bonne foi de l'autorité française en la matière, dans la mesure où le recourant défunt ne démontre pas être concrètement exposée en France à un traitement qui violerait la CEDH. Le recourant défunt se contente à cet égard d'avancer que les informations que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante pourraient faire l'objet de révélations médiatiques et avoir ainsi des répercussions négatives sur sa vie privée, voire son intégrité personnelle, sa vie professionnelle et sa réputation. Bien que l'exercice des droits protégés par l'art. 8 CEDH concerne essentiellement les relations entre les êtres vivants, il peut s'étendre à certaines situations postérieures au décès (cf. arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme [ci-après : Cour] Polat contre Autriche n° 12886/16 du 20 juillet 2021 consid. 48 avec réf.). Il est cependant douteux que le recourant défunt puisse se prévaloir de ses droits de la personnalité, vu les circonstances de la présente affaire. Au demeurant, même si l'art. 8 CEDH devait s'appliquer dans la présente cause, il ne ferait pas obstacle à l'octroi de l'assistance, étant donné que les conditions d'une ingérence dans le droit au respect de la vie privée sont respectées (cf. à cet égard, arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 5.5.5 concernant la CDI CH-FR et également l'arrêt de la Cour G.S.B. contre Suisse n° 28601/11 du 22 décembre 2015, par lequel la Cour a jugé à l'unanimité qu'il n'y avait pas eu violation de l'art. 8 CEDH à l'occasion de la transmission de données bancaires par l'AFC aux autorités fiscales des Etats-Unis en application d'un accord bilatéral).

5.1.5 Par conséquent, la décision attaquée respecte les principes de spécialité et de confidentialité. Mal fondés, les griefs invoqués par le recourant défunt doivent être rejetés. Il s'ensuit que le chef de conclusions formé par le recourant défunt à titre subsidiaire visant à obtenir de l'autorité requérante une garantie de l'application de l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR doit également être rejeté.

5.2

5.2.1 Dans un deuxième grief, le recourant se plaint d'une violation de la condition de la pertinence vraisemblable et du principe de la bonne foi en lien avec la question de la prescription. Il considère qu'un délai de prescription de trois ans s'imposerait à l'administration fiscale française au titre

de l'impôt sur les revenus perçus en 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014. Ainsi, il en déduit que lors de l'envoi le 11 mai 2016 de la demande d'assistance administrative par l'autorité française à l'autorité inférieure, le délai de reprise de l'autorité française au titre des revenus perçus en 2010, 2011 et 2012 était déjà expiré. Par conséquent, en indiquant dans sa demande qu'elle « peut en 2016 procéder à des rectifications portant sur des comptes non déclarés, détenus en 2006 », l'autorité française aurait violé le principe de la bonne foi. Par ailleurs, le recourant défunt fait valoir que la prescription de dix ans serait en tout état de cause à ce jour atteinte pour l'année 2010. Il se réfère notamment à des décisions rendues en avril 2020 par l'AFC « dans le cadre d'une demande collective espagnole », sans mentionner les références de ces procédures, décisions selon lesquelles l'AFC aurait indiqué que les informations relatives aux années pour lesquelles la prescription était atteinte ne seraient pas vraisemblablement pertinentes et l'AFC n'aurait ainsi pas été en mesure de transmettre les informations. A titre subsidiaire enfin, le recourant défunt requiert du Tribunal de céans ou de l'AFC d'interpeller l'autorité française au sujet de la prescription et d'obtenir une clarification sur le délai de prescription applicable.

5.2.2 En avançant l'existence d'un empêchement de procéder lié à la prescription des périodes fiscales sous examen, le recourant défunt perd de vue que la question de la prescription relève du droit interne de l'Etat requérant. Ainsi, selon la jurisprudence, l'examen des objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale conduite à l'étranger et à l'existence d'éventuels obstacles procéduraux qui, en application du droit interne de l'Etat requérant, empêcheraient l'utilisation des renseignements obtenus sont soustraites à l'appréciation des autorités de l'Etat requis, sous réserve de violation de principes élémentaires de procédure ou de vices graves (cf. consid. 2.3.2 supra). La question de l'acquisition éventuelle de la prescription des créances fiscales en cause est donc de la compétence des autorités françaises. Il appartient auxdites autorités d'interpréter leur propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée. Tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes françaises (cf. consid. 2.3.2 supra). Le Tribunal ne constate en l'espèce aucune circonstance permettant de s'écarter exceptionnellement de ces principes. Il n'est en effet ni allégué ni établi que des principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère en relation avec l'exception de prescription ou qu'il pourrait exister d'autres vices graves. Par conséquent, il ne saurait être question en l'espèce d'un cas exceptionnel dans lequel la condition de la pertinence vraisemblable aurait disparu en cours de procédure en raison de l'évolution des circonstances.

5.2.3 Le recourant défunt soutient ensuite que l'autorité française aurait donné sciemment des informations fausses à l'AFC, et par conséquent violé le principe de la bonne foi, en indiquant dans sa demande d'assistance que « l'administration fiscale française peut en 2016 procéder à des rectifications portant sur des comptes non déclarés, détenus en 2006 ». En vertu du principe de la bonne foi, toujours présumée dans les relations internationales, l'Etat requis ne peut en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, sauf doute sérieux (cf. consid. 2.4.1 et 2.4.2 supra). Le Tribunal constate à cet égard que le recourant défunt n'apporte aucun fait établi et concret propre à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. Il se limite à exposer dans son recours que « sur la base des informations en [sa] possession », un délai de prescription de trois ans s'imposerait à l'administration fiscale française, mais n'exclurait cependant pas qu'un délai de prescription de dix ans puisse également s'appliquer. Par conséquent, les allégations du recourant défunt ne peuvent être suivies. Au surplus, il est renvoyé aux motifs évoqués dans le précédent considérant qui s'appliquent également ici.

5.2.4 Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation de la norme de la pertinence vraisemblable et du principe de la bonne foi en lien avec la question de la prescription. Les griefs du recourant défunt à cet égard doivent être rejetés. Il s'ensuit que le chef de conclusions formé par le recourant défunt à titre subsidiaire visant à interpeller l'autorité française au sujet de la prescription et obtenir de celle-ci une clarification sur le délai de prescription applicable doit également être rejeté.

5.3

5.3.1 Le recourant défunt argue ensuite que les informations le concernant ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable dès lors qu'il n'aurait pas été fiscalement domicilié en France mais en Suisse depuis le (...) 2010. Selon lui, il ne remplirait pas un des critères de la demande d'assistance, celle-ci visant des « résidents fiscaux en France », de sorte qu'il n'entrerait tout simplement pas dans son champ d'application. Le recourant défunt ne serait donc pas visé par la demande, ce qui serait prouvé, de sorte qu'aucune information ne pourrait être envoyée en France à son sujet. Subsidiairement, il requiert que seules les informations antérieures à son établissement en Suisse soient transmises à l'autorité requérante.

5.3.2 En l'occurrence, dans l'ATF 146 II 150, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie la Cour de céans (consid. 1.4.3 supra) que la de-

mande 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. 4.2 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 (consid. 2.5.2 supra 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 le recourant défunt ne permettent pas de conclure que la demande litigieuse constituerait une fishing expedition et violerait le principe de la pertinence vraisemblable.

5.3.3 La question n'a pas été cependant spécifiquement examinée, dans l'arrêt du Tribunal fédéral, de savoir si, compte tenu des éléments concernant l'absence de domicile en France tels qu'invoqués ici par le recourant défunt, la pertinence vraisemblable aurait disparu en l'espèce. A cet égard, la Cour de céans rappelle qu'en présence d'un conflit de résidence concernant la Suisse, celle-ci 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 (cf. consid. 2.7.3 supra).

5.3.4 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 le recourant défunt figure avec un code domicile français « 111 » dans la liste Excel annexée à la requête du 11 mai 2016, il y a lieu de retenir que le critère d’assujettissement invoqué par l’Etat requérant dans le cas d’espèce, à savoir celui du domicile au sens de l’art. 4 par. 1 CDI CH-FR, est apparemment plausible. La revendication de résidence fiscale de l’autorité requérante n’a pas, dans ces circonstances, à être remise en cause sous l’angle de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 2.7.3 supra).

5.3.5 Au vu de ce qui précède, le grief invoqué par le recourant défunt, tant à titre principal que subsidiaire, doit être rejeté.

5.3.6 Dans ce contexte, le recourant défunt requiert également que son adresse en France mentionnée sur le tableau annexé à la décision du 23 mars 2021 soit modifiée et remplacée par son adresse en Suisse.

5.3.7 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l’AFC n’est pas tenue, dans le cadre de l’assistance administrative internationale en matière fiscale, de clarifier sur le plan du droit matériel si toutes les informations fournies par le détenteur de renseignements sont exactes. Elle peut donc transmettre des informations même si une partie de celles-ci est inexacte sur le plan matériel et qu’elle transmet donc une information potentiellement fautive, dans la mesure où l’autorité requérante peut aisément constater que l’information est contestée, que des clarifications supplémentaires sont nécessaires et qu’une partie de l’information pourrait s’avérer ensuite inexacte. La personne concernée peut ensuite faire valoir sa position de droit matériel dans la procédure de taxation et de reconnaissance étrangère (cf. arrêts du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021, consid. 8.4, 2C_726/2018 du 14 octobre 2019 consid. 3.5 et 2C_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.6).

5.3.8 En l’espèce, il convient de relever que la contestation par le recourant défunt de sa résidence en France et donc de l’assujettissement fiscal qui en résulte constituent des questions de fond, que ni l’AFC ni le Tribunal n’ont à trancher (cf. consid. 2.7.1 supra). Les pièces produites par le recourant défunt, en particulier la copie de son (...), n’excluent en rien l’existence possible d’une résidence dans un autre Etat, en l’occurrence la

France. Il appartient au recourant défunt de produire les pièces qu'il invoque pour contester sa résidence en France, voire plus généralement de faire valoir ses griefs de fond relatifs à sa résidence fiscale devant les juridictions françaises (cf. consid. 2.7.1 supra). Au surplus, même si les informations devant être transmises étaient erronées quant à la résidence du recourant défunt, rien n'empêcherait leur transmission à l'autorité requérante (cf. consid. 5.3.7 supra).

5.3.9 Au vu de ce qui précède, le chef de conclusions visant à ce qu'il soit ordonné à l'AFC de modifier l'adresse du recourant défunt mentionnée sur les informations bancaires pour y indiquer l'adresse en Suisse de celui-ci, doit être rejeté.

5.4

5.4.1 En dernier lieu, le recourant défunt se plaint d'une incompatibilité de la demande d'assistance administrative avec l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international (RS 0.641.926.81 ; ci-après : AFisE), spécialement dans sa version applicable avant le 1^{er} janvier 2017, entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2005 (RO 2005 257281 ; ci-après : aAFisE). Il soutient en substance qu'il existe un risque avéré de double imposition en raison du prélèvement de l'impôt à la source en Suisse et de l'imposition en France des revenus soumis à l'impôt à la source en Suisse. Il ajoute qu'il ne se limite pas à invoquer un risque de double imposition, mais demande l'application du droit en vigueur pour les années visées par la demande française, respectivement pour l'année 2010. Il conclut ainsi que si, par impossible, l'assistance devait être accordée à l'autorité requérante, le montant des intérêts payés calculés conformément à l'art. 3 aAFisE devrait être indiqué lors de toute communication à la France des données bancaires litigieuses, en obtenant au besoin de la banque UBS qu'elle rectifie les informations fournies à l'AFC.

5.4.2 L'argumentation du recourant défunt ne saurait être suivie. En effet, les prélèvements qui ont pu être effectués en vertu de l'aAFisE avaient pour but de sécuriser une imposition, à l'instar de l'impôt anticipé en Suisse. Ce prélèvement était ensuite partiellement reversé à l'Etat de résidence. Il ne constitue pas une base de double imposition dès lors que le prélèvement peut être pris en compte lors du calcul de l'impôt dû dans l'Etat de résidence. Il appartiendra dès lors au recourant défunt de faire valoir ses griefs relatifs à un éventuel risque de double imposition, respectivement de solliciter la prise en compte du prélèvement selon l'aAFisE, devant

les autorités compétentes françaises (dans le même sens, cf. les arrêts du TAF F-3041/2020 consid. 8.2, F-3036/2020 consid. 7.7.2 et F-5670/2020 du 13 décembre 2021 consid. 8.2 ainsi que F-3039/2020 du 22 avril 2022 consid. 8.2).

5.4.3 Mal fondé, le grief invoqué par le recourant défunt doit être rejeté. Il s'ensuit que le chef de conclusions formé par le recourant défunt à titre subsidiaire visant à indiquer le montant des intérêts payés calculés conformément à l'art. 3 aFisE lors de toute communication à la France des données bancaires litigieuses doit également être rejeté.

6.

6.1 Le recourant défunt demande enfin à ce que le contenu de la décision du TAF qui doit être rendue dans la présente cause soit caviardé de manière accrue afin que son identité soit préservée.

6.2 Le principe de la publicité de la justice (ATF 147 I 407 consid. 6.1) ne fait pas obstacle à ce que le Tribunal, qui publie ses arrêts dans l'intégralité, procède à une anonymisation (art. 29 al. 2 LTAF, art. 6 al. 3 et 8 al. 1 du règlement du 21 février 2008 relatif à l'information [RS 173.320.4]), en particulier pour tenir compte d'intérêts privés et publics (ATF 147 I 407 consid. 6.4.2). Tant le prononcé que la publication de l'arrêt a ainsi lieu sous forme anonyme, compte tenu du secret fiscal auquel est soumis le Tribunal (arrêt du TAF A-8687/2010 du 21 février 2011 consid. 2). L'anonymisation peut avoir lieu de manière simple, ce qui conduit au caviardage des noms des personnes figurant dans l'arrêt, mais aussi de manière plus large, de manière à supprimer toutes données qui pourraient conduire à l'identification de la personne par un cercle de personnes proches (arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 7 avec réf.).

6.3 En l'espèce et conformément à sa pratique en matière d'assistance administrative en matière fiscale, le Tribunal anonymisera de manière accrue les éléments pouvant permettre une identification du recourant défunt ou d'autres intéressés dans le présent arrêt. Les journalistes accrédités recevront une version anonymisée de l'arrêt.

6.4 Par ces motifs, la demande du recourant défunt doit être rejetée, dans la mesure où elle ne s'avère pas sans objet.

7.

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en

matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

8.

Le recourant qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 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 5'000 francs déjà versée.

9.

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).

10.

La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h 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.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge du recourant défunt. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé aux mandataires du recourant défunt et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Renaud Rini

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- aux mandataires du recourant défunt (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)