



## **Arrêt du 8 février 2023**

---

Composition

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

---

Parties

1. A.\_\_\_\_\_,  
2. B.\_\_\_\_\_,  
les deux représentés par  
Dr iur. Robert Zimmermann,  
Avenue de Béthusy 84c, Case postale,  
1012 Lausanne,  
recourants,  
contre

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

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR), décisions de l'AFC  
du 26 juin 2020 et du 25 février 2022

## Faits :

### A.

**A.a** En date du (...) 2019, la Direction générale des finances publiques française (ci-après : DGFiP ou autorité requérante ou autorité fiscale française) a adressé à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) quatre demandes d'assistance administrative en matière fiscale pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2018, concernant toutes B.\_\_\_\_\_, avocat né le (...) et domicilié à Z.\_\_\_\_\_ ainsi que son épouse A.\_\_\_\_\_, née le (...).

A l'appui de ses demandes (traitées par l'AFC sous le numéro unique 631.0-2019-FR-0xxx), la DGFiP a expliqué en substance procéder au contrôle de la situation fiscale du couple de A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_, résidents fiscaux français tenus à l'impôt sur le revenu et sur la fortune sur leurs revenus et patrimoine mondiaux. L'autorité requérante était en possession de renseignements révélant que B.\_\_\_\_\_ aurait encaissé des chèques sur des comptes dont les numéros sont inconnus, ouverts auprès des banques C.\_\_\_\_\_ SA (ci-après : C.\_\_\_\_\_), D.\_\_\_\_\_ (SUISSE) SA (ci-après : BNP) et E.\_\_\_\_\_ SA (ci-après : E.\_\_\_\_\_.). Par ailleurs, B.\_\_\_\_\_ disposerait également de trois comptes courants ouverts auprès de la F.\_\_\_\_\_ (ci-après : F.\_\_\_\_\_) sous les références (...). Malgré une demande formulée par l'administration fiscale française afin de connaître les revenus générés par ces comptes non déclarés en France, ainsi que les avoirs au 1<sup>er</sup> janvier de la période vérifiée, les contribuables n'ont pas transmis ces informations ; les demandes visent donc à les obtenir afin d'établir le montant des impôts éludés.

**A.b** En substance, l'autorité fiscale française requérait que lui soient transmis, pour tous les comptes bancaires auprès des banques C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_, dont B.\_\_\_\_\_ et/ou A.\_\_\_\_\_, née G.\_\_\_\_\_, seraient directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayants droit économiques ainsi que ceux pour lesquels ils disposeraient d'une procuration : (a) les états de fortune au 1<sup>er</sup> janvier des années 2010 à 2018 ; (b) les relevés sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2018, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés, avec la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values), (c) la copie des formulaires A, I, S, T ou tout document analogue et (d) en cas de clôture du compte, la date de transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné. Les mêmes informations étaient requises pour les trois

comptes à la F.\_\_\_\_\_ avec demande d'indiquer les références des autres comptes dont B.\_\_\_\_\_ et/ou A.\_\_\_\_\_, née G.\_\_\_\_\_, seraient directement ou indirectement titulaires, quelles que soient les structures interposées, ou ayants droit économiques ainsi que ceux pour lesquels ils disposeraient d'une procuration et de fournir, cas échéant, les mêmes éléments que pour les comptes connus.

**B.**

**B.a** Par quatre ordonnances du 14 janvier 2020, l'AFC a requis des établissements bancaires précités les documents et renseignements demandés.

**B.b** Par pli du 15 janvier 2020, la banque D.\_\_\_\_\_ a informé que ni B.\_\_\_\_\_ ni A.\_\_\_\_\_ n'ont été ni ne sont directement ou indirectement titulaires, ou ayants droit économique de comptes ouverts en leurs livres, ou ont été mis au bénéfice de procurations, pour la période visée.

La banque C.\_\_\_\_\_ a donné la même réponse par pli du 22 janvier suivant (svt).

Par courrier du 23 janvier 2020, complété le 30 svt et le 10 mars svt, la banque E.\_\_\_\_\_ a informé en substance qu'A.\_\_\_\_\_ n'avait eu et n'avait aucun lien avec leur établissement. Quant à B.\_\_\_\_\_, il aurait été titulaire et ayant droit économique de deux comptes (n°X-001 et X-002) clôturés respectivement en 2012 et en 2016, ayant droit économique d'un compte également clôturé en 2012 appartenant à la société H.\_\_\_\_\_ SA (n° X-003) et titulaire et ayant droit économique d'un compte professionnel toujours actif (n° X-004).

La F.\_\_\_\_\_ a donné suite le 27 janvier 2020, relevant qu'A.\_\_\_\_\_ était inconnue de ses registres et produisant la documentation requise de laquelle il ressort que B.\_\_\_\_\_ est titulaire de deux relations d'affaires. La première (n° Y) est composée d'un compte hypothécaire n° Y-001 et d'un compte privé n° Y-002 ; la deuxième (n° W) d'un compte privé n° W-001 et d'un compte privé en EURO n° W-002.

**B.c** Le 30 janvier 2020, l'avocat constitué de B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ a produit les documents attestant de la dissolution de la société H.\_\_\_\_\_ SA.

**B.d** Par courrier du 7 avril 2020, l'AFC a notifié à B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_, par le biais de leur mandataire commun, la teneur des informations qu'elle

envisageait de transmettre à l'autorité fiscale française leur impartissant un délai pour déposer leurs observations et/ou consentir à la transmission.

**B.e** Dans leur prise de position conjointe du 30 avril 2020, B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ se sont opposés à la transmission des informations et ont également conclu à la suspension de la procédure jusqu'à la levée en France des mesures de confinement liées au Covid-19.

**B.f** Par décision finale du 26 juin 2020, l'AFC a dit vouloir transmettre à l'autorité requérante les informations demandées, telles que présentées dans son courrier du 7 avril 2020. Elle a refusé de suspendre la procédure et rejeté l'entier des griefs de B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_.

**C.**

**C.a** Par acte du 30 juillet 2020, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_, dûment représentés, ont interjeté recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (cause A-3906/2020) à l'encontre de cette décision dont ils ont requis implicitement l'annulation, concluant principalement au constat que les demandes d'assistance étaient sans objet et, subsidiairement, au rejet de ces demandes. Le recours était assorti d'une requête de mise sous scellés de la documentation bancaire réunie par l'AFC.

A l'appui de leurs conclusions, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ se prévalaient en substance de l'absence de pertinence vraisemblable, d'une violation du principe de la bonne foi, de celui de la spécialité de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale ainsi que du principe de la spécialité dans l'assistance administrative, de la règle *ne bis in idem* dans l'Etat requérant et du secret professionnel de l'avocat.

**C.b** Dans sa réponse au recours du 8 septembre 2020, l'AFC a rejeté les arguments de A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ ainsi que leur demande de mise sous scellés.

**C.c** Faisant valoir leur droit inconditionnel à la réplique, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_, par pli du 14 octobre 2020, ont maintenu intégralement leurs conclusions.

**C.d** Par duplique du 12 novembre 2020, l'AFC s'est limitée à préciser que les demandes de l'Etat requérant portent tant sur les revenus privés du couple A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ que sur les revenus professionnels de ce dernier.

**C.e** Dans leur duplique spontanée (recte : triplique) du 8 décembre 2020, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ ont développé les griefs de violation du secret professionnel de l'avocat et de la règle *ne bis in idem*. A cet égard, ils ont requis la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé par la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après : CJUE) sur les questions préjudiciales qui lui avaient été soumises le 21 octobre 2020 par la Cour de cassation pénale de la République française, motif pris de son impact sur l'interprétation de la règle *ne bis in idem* sur la présente cause.

**C.f** Par pli du 7 janvier 2021 – transmis le 21 janvier svt à A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ –, l'AFC a conclu en substance au rejet de la demande de suspension de la procédure.

**D.**

**D.a** En date du (...) 2021, la DGFIP a adressé une nouvelle demande d'assistance administrative en matière fiscale à l'AFC (traitée sous le numéro 631.0-2021-FR-0xxx) concernant A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ et se rapportant à la même période, soit celle courant du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2018. Elle précisait que sa requête complétait une demande antérieure datée du (...) 2020, encore en attente de réponse.

A l'appui, l'autorité requérante, après avoir rappelé le contrôle fiscal frappant A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_, a expliqué que ces deniers avaient déposé un dossier de régularisation d'avoirs détenus à l'étranger sans avoir fourni l'intégralité des relevés des comptes concernés. Après relance, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ avaient finalement communiqué le (...) 2021 une partie des informations, notamment les relevés détaillés du compte ouvert auprès de la banque E.\_\_\_\_\_ sous le n° X-003 au nom de la société H.\_\_\_\_\_ SA, tout en refusant de justifier les opérations figurant au crédit de ce compte. L'autorité fiscale cherchait à connaître l'origine des virements afin de pouvoir « identifier les parties versantes et catégoriser les crédits en question ».

**D.b** En conséquence, elle demandait à ce que lui soient transmises, pour le compte n° X-003, copies de tout document justifiant l'origine de neuf virements (comportant l'identification du donneur d'ordre et les coordonnées complètes du compte bancaire d'origine) effectués entre le (...) 2010 et le (...) 2012 et dont elle donnait la liste. Elle souhaitait également savoir s'il existait un contrat d'apporteur d'affaires (ou tout autre nature de contrat) conclu pendant la période concernée entre B.\_\_\_\_\_ et la banque E.\_\_\_\_\_ ou entre cette dernière et la société H.\_\_\_\_\_

SA et, cas échéant, copie dudit contrat et des factures justifiant les commissions ou rétrocessions de commissions versées.

**E.**

**E.a** Par courriel du (...) 2021, l'AFC a rappelé à l'autorité requérante que les motifs pour lesquels elle ne pouvait donner suite à sa demande du (...) 2020 lui avaient été signifiés par courriel du (...) svt.

**E.b** En réponse à l'ordonnance de production du 10 novembre 2021, la banque E.\_\_\_\_\_ a transmis par pli du 19 svt les informations requises desquelles il ressort notamment qu'au cours de la période concernée, les sociétés H.\_\_\_\_\_ SA et I.\_\_\_\_\_ SA, liées à B.\_\_\_\_\_, avaient chacune conclu un contrat d'apporteur d'affaires avec la banque. Les rétrocessions étaient calculées par celle-ci en fonction des commissions prélevées sur les comptes apportés, sans production de facture de la part des apporteurs.

**E.c** Par courrier du 9 décembre 2021, l'AFC a notifié au mandataire déjà constitué de B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_, la teneur des informations qu'elle envisageait de transmettre à l'autorité fiscale française lui impartissant un délai pour déposer ses observations et/ou consentir à la transmission.

**E.d** Dans leur prise de position conjointe du 10 janvier 2022, B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_ se sont opposés à la transmission des informations et ont également conclu à la suspension de la procédure pour les mêmes motifs que ceux avancés dans la cause A-3609/2020, à savoir dans l'attente d'une décision de la CJUE traitant de questions préjudiciales en lien avec la règle *ne bis in idem*.

**E.e** Par décision finale du 25 février 2022, l'AFC (ci-après : aussi autorité inférieure ou autorité requise) a refusé de suspendre la procédure et rejeté l'entier des griefs de B.\_\_\_\_\_ et A.\_\_\_\_\_, confirmant vouloir transmettre à l'autorité requérante les informations demandées.

**F.**

**F.a** Par acte du 28 mars 2022, A.\_\_\_\_\_ (recourante 1) et B.\_\_\_\_\_ (recourant 2 ; ensemble les recourants), dûment représentés, interjettent recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF ou Tribunal ; cause A-1463/2022) à l'encontre de cette décision dont ils requièrent implicitement l'annulation, concluant au rejet de la demande d'assistance. Préalablement, les recourants demandent la production de la demande d'assistance du (...) 2020 et de celle du (...) 2021 dans sa

version intégrale ainsi que du courrier électronique de l'AFC du (...) 2020. Le recours est également assorti d'une requête de suspension de la procédure.

A l'appui de leurs conclusions, A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ se prévalent en substance des mêmes griefs que ceux soulevés dans la cause A-3906/2020, auxquels se rajoutent ceux ayant trait à une violation du droit d'être entendu, de l'effet dévolutif et du principe de subsidiarité.

**F.b** Dans sa réponse au recours 20 mai 2022, l'autorité inférieure rejette les arguments des recourants ainsi que leur demande de suspension de la procédure. En particulier, s'agissant du droit d'être entendu, elle fait remarquer que la demande d'assistance du (...) 2020 et le courriel y relatif du (...) 2020 sont en lien avec une autre procédure (631.0-2020-FR-0xxx) et qu'ils ont été transmis dans le cadre de celle-ci aux recourants. Quant à la demande du (...) 2021, elle figurait dans sa version intégrale (incluant une annexe) dans les documents joints au courrier adressé à leur mandataire le 9 décembre 2021.

**F.c** Faisant valoir leur droit inconditionnel à la réplique, les recourants, par pli du 15 juin 2022, ont précisé certains de leurs griefs, maintenant leurs conclusions à l'exception de celle concernant la suspension de la procédure dès lors que l'arrêt de la CJUE à l'origine de celle-ci a été prononcé. S'appuyant sur cette jurisprudence, ils soutiennent que l'assistance ne peut être accordée à la France, dans des situations analogues au cas jugé par la CJUE, aussi longtemps que le droit fiscal français ne sera pas en harmonie avec les considérants de cet arrêt.

**F.d** Dans sa duplique du 1<sup>er</sup> juillet 2022, l'autorité inférieure, tout en rappelant son rôle dans le cadre de l'assistance, donne un avis divergent sur l'interprétation de l'arrêt de la CJUE dont les recourants se prévalent et conserve sa position pour le surplus.

**F.e** Les recourants interviennent spontanément par triplique du 28 juillet 2022, laquelle, soutient l'autorité inférieure dans son courrier du 9 août 2022, n'amènerait aucun élément nouveau.

## **G.**

Par pli du 31 janvier 2023, les recourants, agissant par l'entremise d'un nouveau mandataire, informent que celui-ci les représentera à l'avenir dans les procédures pendantes les concernant devant le TAF, en lieu et

place de leur avocat actuel. Ils requièrent également l'accès intégral au dossier, ce qui leur est accordé par ordonnance du 3 février 2023.

Les autres faits et allégations des parties seront, pour autant que besoin, repris dans les considérants en droit qui suivent.

**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, le 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), prononcées par l'AFC (art. 33 let. d LTAf ; art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]). Il est donc compétent pour connaître de la présente affaire.

**1.2** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèce demeurant réservées (art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAf ni la LAAF n'en disposent autrement (art. 37 LTAf et art. 5 al. 1 LAAF).

**1.3** Déposés en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en les formes requises (art. 52 PA), par les destinataires des décisions litigieuses, lesquels possèdent un intérêt digne de protection à leur annulation ou à leur modification (art. 48 al. 1 PA), les recours des 30 juillet 2020 et 28 mars 2022 sont donc recevables sur ce plan et il peut être entré en matière sur leurs mérites.

**2.**

**2.1** Aux termes de l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273), applicable par renvoi de l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait, et dans lesquels se posent les mêmes questions de droit (condition de la connexité). Selon la jurisprudence, il y a connexité plus précisément lorsque des prétentions portent sur des faits et des questions juridiques semblables, les demandes étant alors liées entre elles par un rapport si étroit qu'il y a un intérêt, afin d'éviter des solutions contradictoires, à les instruire et les juger en même

temps (sur la notion de connexité : cf. ATF 134 III 80 consid. 7.1, ég. ATF 142 II 293 consid. 1.2). Une telle solution correspond au principe de l'économie de la procédure et à l'intérêt de toutes les parties (cf. parmi d'autres : cf. arrêt du TAF F-5605/2020 et F-5607/2020 du 19 septembre 2022 consid. 1.4.2).

**2.2** La jonction de causes fait l'objet en principe d'une décision incidente séparée prise par le juge instructeur. Le juge dispose en ce domaine d'une grande marge d'appréciation. La décision peut être toutefois prise à chaque stade de la procédure, y compris avec l'arrêt au fond (sur l'ensemble du sujet : JÉRÔME CANDRIAN, Introduction à la procédure administrative fédérale, 2013, n° 171 ; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2022, 3<sup>e</sup> éd., n° 3.17).

**2.3** En l'espèce, les causes A-3906/2020 et A-1463/2022 opposent les mêmes parties, dans une matière juridique identique, sur des questions de droit en grande partie semblables et sur la base d'états de fait comparables. Les conditions de la connexité sont ainsi réunies et le principe de l'économie de la procédure conduit donc à joindre ces deux causes et à les traiter dans un seul et même arrêt.

### **3.**

**3.1** Le TAF dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). 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 (parmi d'autres : ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

**3.2** Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA).

### **4.**

Dans un premier temps, le Tribunal traitera de la violation du droit d'être entendu et de la requête de production de pièces complémentaires (cf. *infra* consid. 5) ainsi que le grief de violation de l'effet dévolutif (*infra* consid. 6). Ensuite, après avoir présenté les bases légales sur lesquelles reposent l'assistance administrative en matière fiscale avec la France et

les principes qui la gouvernent (cf. *infra* consid. 7), il examinera tout d'abord si les conditions de forme ont été respectées (cf. *infra* consid. 8.1) puis se penchera sur les griefs des recourants (cf. *infra* consid. 8.2 à 8.6) et passera en revue les autres conditions de l'assistance (cf. *infra* consid. 8.7).

## **5.**

**5.1** Dans leur écriture de recours du 28 mars 2022, les recourants soutiennent tout d'abord que l'autorité inférieure a violé leur droit d'être entendu en refusant d'accéder à leur demande de verser en cause la demande d'assistance du (...) 2020 et la réponse donnée par courrier électronique le (...) svt ainsi qu'une version complète de la demande d'assistance du (...) 2021. En raison du caractère formel du droit d'être entendu – dont la violation entraîne en principe l'admission du recours et l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond –, il convient d'examiner ce grief en premier lieu (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.2).

**5.2** Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) comprend notamment le droit pour la personne intéressée d'avoir accès au dossier et celui d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves. Le droit de consulter le dossier s'étend à toutes les pièces décisives figurant au dossier et garantit que les parties puissent prendre connaissance des éléments fondant la décision et s'exprimer à leur sujet. Le droit de consulter le dossier n'est pas inconditionnel, il peut être restreint ou supprimé dans la mesure où l'intérêt public, ou l'intérêt de tiers, exigent que tout ou partie des documents soient tenus secrets. Conformément au principe de la proportionnalité, l'autorité doit autoriser l'accès aux pièces dont la consultation ne compromet pas les intérêts en cause (cf. ATF 126 I 7 consid. 2b, 125 I 257 consid. 3b ; ATAF 2019 VII/6 consid. 4.2). L'autorité peut refuser d'administrer des preuves si, en procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée de celles qui lui sont proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1, 142 III 48 consid. 4.1.1, 140 I 285 consid. 6.3.1).

**5.3** S'agissant tout d'abord de la demande d'assistance du (...) 2021, le Tribunal constate que le grief des recourants est sans objet dès lors que dite demande leur a été transmise le 9 décembre 2021 dans sa version complète, soit avec l'annexe récapitulant le tableau des neuf opérations pour lesquelles des précisions étaient demandées. L'autorité inférieure,

dans sa décision finale du 25 février 2022 (cf. p. 6), les avait rendus attentifs à la production de cette pièce en leur indiquant précisément le n° de l'annexe et la page où elle se trouvait. A cela s'ajoute qu'à leur demande, la Cour de céans leur a transmis par ordonnance du 3 juin 2022 pour consultation, le dossier complet de la cause, tel que produit par l'autorité inférieure et duquel il ressort que cette pièce leur a été transmise ; les recourants ont persisté malgré tout dans l'intégralité de leurs griefs dans leurs écritures ultérieures. On ne comprend dès lors pas l'obstination des recourants à se plaindre de l'absence d'accès à un document qui leur a été pourtant communiqué au moins à deux reprises : soit par l'entremise de l'autorité inférieure le 9 décembre 2021, puis par celui du Tribunal le 3 juin 2022.

**5.4** Quant à la demande d'assistance du (...) 2020 et la réponse que lui a opposée l'autorité inférieure le (...) svt, il faut constater avec cette dernière, qu'elle concerne une autre procédure (réf. n° 631.0-2020-FR-0xxx) impliquant les mêmes parties, représentées par le même mandataire. Selon l'autorité inférieure, non démentie par les recourants, ces deux documents leur ont été adressés le 20 janvier 2021 dans le cadre de la procédure précitée. Là encore, on peine à suivre le raisonnement des recourants qui se plaignent d'une violation du droit d'être entendu à l'égard de documents dont ils ont eu connaissance. L'argument selon lequel ces documents ont été remis à leur avocat et qu'ils peuvent en changer ne tient pas du moment que, d'une part, cela n'a pas été le cas avant le dépôt du recours (le changement est intervenu peu avant le présent arrêt) et, que, d'autre part, les règles du mandat obligent le mandataire à restituer en tout temps – à *fortiori* à la fin du mandat – ce qu'il a reçu de ce chef (cf. art. 400 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse [Livre cinquième : Droit des obligations] [CO, RS 220]). Si l'on suit les développements des recourants qui estiment que cette violation de l'obligation de l'autorité de tenir son dossier à jour les entrave dans leur droit de consulter librement le dossier, dès lors qu'ils doivent se référer à un autre dossier, c'est par pur confort qu'ils exigent le versement de ces pièces en cause. Or, rien ne les empêche de faire une copie des documents qu'ils jugent utiles afin de les classer dans une autre procédure. Du moment que l'autorité inférieure ne s'est nullement basée sur ceux-ci pour prononcer sa décision litigieuse, elle n'avait aucun motif de les verser dans le dossier de la présente procédure.

Si la demande de production des recourants est une offre de preuve, ils devaient – et doivent puisqu'ils persévérent dans leur demande devant la Cour de céans – démontrer ce qu'elle serait propre à prouver, ce qu'ils

n'ont pas fait. Ils étaient au demeurant libres de produire ces documents – qui sont en leur possession – s'ils estimaient que le Tribunal devait en avoir connaissance. A cet égard, celui-ci constate que le courrier de l'autorité requérante du (...) 2021 brosse un résumé éloquent des différentes demandes françaises concernant les recourants, y compris de celle du (...) 2020 et de la réponse de l'autorité inférieure du (...) 2020 refusant l'entrée en matière du moment que cette demande d'assistance serait en tout point pareille à celle du (...) 2019 (cf. pce 11 AFC dossier A-1463/2022). On ne voit toujours pas ce que veulent tirer de ce fait les recourants.

**5.5** Partant le grief de la violation du droit d'être entendu, à la limite du dilatoire à mesure que, voué à l'échec, il était prévisible qu'il occupe inutilement le Tribunal – il en sera tenu compte dans le calcul des frais (cf. *infra* consid. 9) –, doit être entièrement rejeté pour autant qu'il ne soit pas sans objet.

Pour les mêmes motifs, par appréciation anticipée des preuves (cf. *supra* consid. 5.2), il ne sera pas fait droit à la requête d'instruction complémentaire des recourants qui demandent au Tribunal d'exiger la production de la demande d'assistance du (...) 2020 et de la réponse y afférente. En effet, celui-ci s'estime suffisamment renseigné par les pièces figurant au dossier et ne voit pas en quoi les documents demandés seraient de nature à modifier son opinion.

## 6.

**6.1** Les recourants reprochent en substance à l'autorité inférieure d'avoir violé l'effet dévolutif en prononçant une décision dans la cause 631.0-2021-FR-0xxx (A-1463/2020) alors que la décision ayant trait à la cause 631.0-2019-FR-0xxx (A-3906/2020) était toujours pendante devant le TAF.

### 6.2

**6.2.1** Selon l'art. 54 PA, le pouvoir de traiter l'affaire, objet de la décision attaquée, passe à l'autorité de recours dès le dépôt du recours (effet dévolutif du recours). En d'autres termes, les compétences relatives à la cause passent de l'instance précédente à celle de recours. En principe, seule cette dernière est alors en droit de se prononcer sur l'objet du litige. L'autorité administrative perd ainsi la maîtrise de l'objet du litige et donc en principe aussi la faculté de procéder à des mesures d'instruction nouvelles ou complémentaires (cf. ATF 143 I 177 consid. 2.5.2 ; ATAF 2011/58 consid. 6.2.2 ; REGINA KIENER, in : Auer/Müller/Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2<sup>e</sup> éd., 2019, art. 54 PA n°12).

**6.2.2** La portée de l'effet dévolutif du recours est toutefois limitée à l'objet du litige (art. 54 PA ; ATF 130 V 138 consid. 4.2 ; HANSJÖRG SEILER, in : Waldmann/Weissenberger : Praxiskommentar VwVG, 2<sup>e</sup> éd., 2016, art. 54 PA n°s 3 et 26 et les réf. citées ; KIENER, op. cit., art. 54 PA n° 6). En conséquence, l'autorité de première instance ne perd sa compétence de traiter une affaire que pour la même procédure, soit pour la contestation portée devant l'autorité de recours.

Pour mémoire, l'objet de la contestation (*Anfechtungsobjekt*) résulte lui-même du dispositif de la décision attaquée (cf. parmi d'autres : ATF 144 II 359 consid. 4.3). C'est en revanche la personne recourante qui est appelée à définir l'objet du litige (*Streitgegenstand*) par le biais des conclusions de son recours, les points non contestés de la décision attaquée acquérant force exécutoire formelle (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-385/2022 du 15 juin 2022 consid. 4.2).

**6.3** En l'espèce, force est de constater que quand bien même les parties et la banque en question, détentrice des renseignements, sont identiques, les procédures – initiées dans le domaine d'assistance administrative par le dépôt d'une demande d'un Etat étranger (cf. art. 6 LAAF ; arrêt du TAF A-1564/2020 du 27 avril 2021 consid. 4.2) – n'étaient pas les mêmes et, dans chaque cas, l'objet de la contestation (*a fortiori* celui du litige) ne concerne pas les mêmes informations et renseignements. Certes, ces deux procédures sont jointes devant la Cour de céans par économie de procédure mais les informations requises dans la demande d'assistance du (...) 2021 ne se recoupent pas avec celles exigées dans la demande du (...) 2019, laquelle était close par décision du 26 juin 2020. La deuxième demande a trait à des informations complémentaires que l'autorité fiscale française a été en mesure de requérir, ayant entretemps manifestement obtenu certains renseignements des recourants eux-mêmes. Si l'on devait suivre le raisonnement des recourants, une fois prononcée, une décision les concernant et en lien avec un compte précis en mains d'une banque déterminée, l'autorité inférieure serait en quelque sorte paralysée par l'effet dévolutif et ne pourrait donner suite à aucune nouvelle demande assistance y relative, ce qui non seulement ne correspond pas à l'esprit de l'art. 54 PA mais est contraire à l'exigence de célérité qui gouverne les procédures d'assistance (cf. art. 4 al. 2 LAAF).

Partant, le grief des recourants à cet égard est rejeté.

## 7.

### 7.1

**7.1.1** L'autorité fiscale française a basé ses demandes 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), lequel est largement calqué sur l'art. 26 du 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], 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 le ch. XI du Protocole additionnel joint à la convention (ci-après : Protocole additionnel CDI CH-FR, aussi au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009, RO 2010 5683), qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (cf. art. 11 al. 3 de l'Avenant du 27 août 2009).

### **7.1.2**

**7.1.2.1** Le principe de la bonne foi s'applique (aussi appelé principe de la confiance), en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, lors de l'application d'une CDI (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3).

La bonne foi d'un Etat est présumée. Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, cette présomption implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant ; il doit se fier aux indications que lui fournit celui-ci (cf. 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), sauf s'il existe un doute sérieux. Autrement dit, les déclarations de l'autorité requérante doivent être tenues pour correctes tant qu'aucune contradiction manifeste ne résulte des circonstances (cf. ATF 143 II 224 consid. 6.4, 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4). Cas échéant, 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 (cf. parmi d'autres : ATF 146 II 150 consid. 7.1, 144 II 206 consid. 4.4). En présence de tels éléments, les autorités suisses peuvent en informer l'autorité requérante par écrit en lui donnant la possibilité de compléter sa demande par écrit (voir art. 6 al. 3 LAAF), voire, en cas de mauvaise foi avérée, refuser d'entrer en matière (voir art. 7 let. c

LAAF ; cf. arrêts du TF 2C\_479/2017 du 2 juin 2017 consid. 4.1.1, 2C\_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2).

**7.1.2.2** En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est 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 en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (cf. parmi d'autres : ATF 142 II 218 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.1.1).

Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

## 7.2

**7.2.1** 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).

**7.2.2** Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'indications 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3, 142 II 161 consid. 2.1.4).

## 7.3

**7.3.1** 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 (cf. parmi d'autres : 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 in ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit fiscal et de droit administratif [RDAF] 2017 II 336, 363]). La condition de la vraisemblable pertinence – clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. parmi d'autres : 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 (cf. parmi d'autres : 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 révèleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (cf. parmi d'autres : ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). Une demande d'assistance administrative peut par ailleurs servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5, 143 II 185 consid. 4.2).

**7.3.2** 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 (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; cf. aussi quelques rares arrêts du TF en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude la constatation que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (cf. ATF 145 II 112 consid. 2.2.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2).

Selon la jurisprudence fédérale, il n'est toutefois pas exclu que l'évolution des circonstances aboutisse exceptionnellement à ce que la condition de la pertinence vraisemblable disparaisse en cours de procédure. Il appartient toutefois à la partie qui entend s'en prévaloir de le démontrer (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3).

**7.3.3** 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 (cf. parmi d'autres : 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. 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.3). A cet égard, l'existence d'un accord que la personne visée par la demande d'assistance administrative a conclu avec l'Etat requérant pour régler sa situation fiscale ne rend 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). Autrement dit, les objections liées au bien-fondé de la procédure fiscale étrangère ou aux éventuels obstacles procéduraux qui, selon le droit de l'Etat requérant, s'opposeraient à l'utilisation des renseignements requis doivent être adressés aux autorités de cet Etat (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.6, 142 II 161 consid. 2.2, 142 II 218 consid. 3.6 ; arrêt du TF 2C\_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1). Ce principe vaut notamment aussi pour la question de la prescription selon le droit de l'Etat requérant (cf. arrêts du TF 2C\_662/2021 et 2C\_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4 ss, 2C\_800/2020 du 7 octobre 2020 consid. 4 et 6.3 i.f.). 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 existe d'autres vices graves (cf. arrêts du TF 2C\_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1, 2C\_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.3, 2C\_241/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.4 i.f.).

**7.4** 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 »] ; cf. ch. XI 2<sup>ème</sup> par. du Protocole additionnel CDI CH-FR ; ATF 144 II 206 consid. 4.2, 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « fishing expeditions » – comme la condition de l'exigence de la pertinence vraisemblable (cf. *supra* consid. 7.3.1) correspond au

principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Selon la jurisprudence, la notion de pêche aux renseignements présente à la fois un caractère procédural (une demande ne doit pas être formée à des fins exploratoires) et constitue aussi une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'Etat requérant d'obtenir des renseignements qui n'auraient pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (cf. arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1 à 9.1.3). Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-1570/2020 du 9 novembre 2022 consid. 4.4). Si une demande contient toutes les informations requises par la Convention applicable, respectivement son Protocole, l'existence d'une pêche aux renseignements peut en principe être écartée (cf. arrêt du TF 2C\_953/2020 du 24 novembre 2021 consid. 3.3 ; cf. *supra* consid. 7.2.2).

**7.5** 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 épousé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. 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 à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-1570/2020 du 9 novembre 2022 consid. 2.6).

## **7.6**

**7.6.1** Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis. Ainsi un Etat contractant n'est pas tenu (a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant ; (b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant et (c) 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 (cf. art. 28 par. 3 CDI CH-FR ; ég. art. 8 al. 1 LAAF).

**7.6.2** L'Etat requis doit utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales (cf. art. 28 par. 4 CDI CH-FR).

Cela étant un Etat contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque – les règles sur le secret bancaire (art. 47 de la loi fédérale du (...) 1934 sur les banques et les caisses d'épargne [LB, RS 952.0]) n'ont donc pas à être respectées (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2) –, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne (cf. art. 28 par. 5 CDI CH-FR et art. 8 al. 2 LAAF).

**7.6.3** En vertu de l'art. 8 al. 6 LAAF, les avocats qui sont autorisés à pratiquer la représentation en justice aux termes de la loi fédérale du 23 juin 2000 sur la libre circulation des avocats (LLCA, RS 935.61) peuvent refuser de remettre des documents et des informations qui sont couverts par le secret professionnel. Les documents que l'avocat possède à un autre titre sont 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 MC-OCDE, cf. Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une LAAF [Message LAAF], FF 2011 5771, 5787).

**7.7** Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; cf. ATF 147 II 13 consid. 3.7). Ce principe est avant tout propre à l'entraide internationale en matière pénale. Dans les cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, on devrait plutôt parler de principe de confidentialité (cf. ANDREA OPEL, Trau, schau, wem – Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 86 [2017/2018] p. 277 ss ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-768/2020 du 7 juillet 2020 consid. 3.4.1). 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 (cf. 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 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

## 8.

**8.1** En l'espèce, pour ce qui est de la forme des deux demandes, le Tribunal observe qu'elles sont conformes aux exigences du ch. XI par. 3 du Protocole additionnel CDI CH-FR (cf. *supra* consid. 7.2.1) dans la mesure où elles mentionnent les noms des personnes concernées (ch. B1-1, B3-5 des demandes du (...) et 6 de la demande du (...)), les détenteurs des informations (ch. B2-10 des demandes du (...) et 7 de la demande du (...) ), les impôts concernés et la période visée (ch. B3-1 des demandes du (...) et 9 de la demande du (...) ), le but de la demande (ch. B3-5 des demandes du (...) et 10 de la demande du (...) ) ainsi qu'une description des renseignements demandés (ch. C7-12 des demandes du (...) et 12 de la demande du (...) ). Les demandes sont donc présumées remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves (cf. *supra* consid. 7.2.2 et 7.4).

**8.2** Les recourants soutiennent que l'autorité requérante ne serait pas de bonne foi dès lors qu'elle requiert des renseignements pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2018 afin d'établir le montant des impôts éludés alors qu'elle saurait pertinemment que le droit de taxer pour les années 2010 à 2016 serait prescrit. Ils en veulent en substance pour preuve que le contrôle fiscal engagé à leur encontre en France concerne les années 2016 à 2018. Ils se prévalent également de la prescription, dont ils exposent le mécanisme qui différerait selon que les comptes détenus à l'étranger ont été déclarés ou non, pour prétendre que les informations demandées ne satisfont pas la condition de la pertinence vraisemblable. Les recourants sont également d'avis que du moment que, dès le (...) 2020, le recourant 2 s'est soumis à une procédure de régularisation de ses revenus et avoirs en Suisse, les demandes d'assistance ont perdu leur objet, la jurisprudence admettant que la condition de la pertinence vraisemblable (à supposer qu'elle soit remplie) disparaîsse en cours de procédure. Ces arguments ne sont d'aucun secours aux recourants pour les raisons qui suivent.

**8.2.1** Tout d'abord, on rappellera que l'absence d'ouverture formelle d'une enquête pour l'entier des périodes fiscales potentiellement soumises à une procédure de rappel d'impôt n'enlève en rien la pertinence vraisemblable –

laquelle est présumée en l'espèce (cf. *supra* consid. 8.1) – des renseignements demandés pour des périodes antérieures. En effet, ces informations sont vraisemblablement pertinentes, à tout le moins pour déterminer si le contrôle doit être étendu aux autres périodes. Le fait que la vérification par l'autorité requérante, aux jours des dépôts des demandes, ne concerneait que les périodes fiscales 2016 à 2018, ne transforme pas la requête couvrant une période de temps plus large en une « fishing expedition » (cf. arrêt du TAF A-2667/2020 du 12 février 2021 consid. 7.2.3).

On rappellera aussi que la procédure d'assistance est un acte de collaboration entre Etats qui permet de transmettre des renseignements à l'un d'entre eux afin qu'il puisse appliquer sa propre procédure fiscale et imposer correctement un contribuable (cf. ATAF 2020 III/1 consid. 3.1.2.2). A cet égard, il est correct de considérer – comme le font les recourants mais à tort sur un ton de reproche – que le rôle de l'Etat requis se limite en grande partie à celui d'une courroie de transmission ; il n'est en effet garant que des principes élémentaires. La procédure d'assistance ne tranchant pas matériellement l'affaire, il appartient dès lors à chaque Etat d'interpréter ensuite sa législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée. Dans ce contexte, la Suisse comme Etat requis n'a pas à se saisir de la question de la prescription (cf. *supra* consid. 7.3.3). Si l'AFC ou le Tribunal de céans examinait ou clarifiait cette question, il préjugerait de la procédure fiscale dans l'Etat requérant, ce qui serait incompatible avec le but de la procédure d'assistance administrative. On ne peut en effet exiger de l'Etat requis qu'il effectue un contrôle en quelque sorte à titre préjudiciel afin d'éviter à la personne concernée une procédure qu'elle devra mener devant l'autorité fiscale française qui élève des prétentions à son égard. Par ailleurs, le TF a jugé que même l'indication de la possible survenance de la prescription émanant de l'autorité requérante elle-même n'était pas déterminante (cf. arrêt du TF 2C\_662/2021 et 2C\_663/2021 du 18 mars 2022 consid. 5.4.2 et 5.6).

Ainsi, il reviendra, cas échéant, aux recourants de faire valoir leurs moyens procéduraux devant les autorités compétentes françaises. Ils n'allèguent d'ailleurs pas qu'il ne leur sera plus possible de soulever l'exception de prescription devant dites autorités, que les principes élémentaires de procédure pourraient être violés dans la procédure étrangère en relation avec la thématique de la prescription ou qu'il pourrait exister d'autres vices graves.

**8.2.2** S'agissant de la disparition de la condition de la pertinence vraisemblable en cours de procédure, dès lors que l'Etat requérant n'a pas retiré ses demandes, il faut en déduire que les informations restent utiles, étant rappelé qu'une demande d'assistance peut très bien ne servir qu'à confirmer les informations déjà en sa possession (cf. *supra* consid. 7.3.1). Pour le surplus, on ne voit pas non plus qu'il s'agirait d'un cas exceptionnel dans lequel l'évolution des circonstances fait que la condition de la vraisemblable pertinence a disparu en cours de procédure (cf. *supra* consid. 7.3.2).

**8.3** Une grande partie de l'argumentation des recourants pour faire échec à la transmission des informations litigieuses repose sur leur conviction que l'autorité requérante a violé le principe de spécialité tant de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale que de l'assistance administrative. Ils prétendent en effet que les demandes d'assistance, en particulier celle du (...) 2019, sont fondées sur des éléments portés à la connaissance des autorités fiscales françaises en violation du principe de spécialité. Ils exposent en substance ce qui suit.

**8.3.1** Le (...) 2017, suite à une dénonciation de la DGFiP, le Parquet national financier de la République française (ci-après : le PNF) a ouvert une enquête préliminaire à l'encontre du recourant 2 pour fraude fiscale aggravée, chef de prévention ensuite étendu à celui de travail dissimulé par dissimulation d'activité et de blanchiment de délit. Le recourant 2 est notamment soupçonné d'avoir encaissé sur ses comptes bancaires ouverts en Suisse des honoraires dus en France en lien avec ses activités d'avocat à une époque où il était également inscrit au tableau des avocats des Etats membres de l'Union européenne (UE) au registre des avocats du canton de J.\_\_\_\_\_, canton où il possède aussi un chalet. Par commission rogatoire du (...) 2018, le PNF a demandé l'entraide pénale aux autorités suisses lesquelles ont prononcé cinq décisions de clôture en (...) 2019 ordonnant la transmission de documents bancaires relatifs à divers comptes dont les quatre ouverts auprès de la banque E.\_\_\_\_\_, deux auprès de la F.\_\_\_\_\_ et deux ouverts auprès de D.\_\_\_\_\_, clôturés avant le 31 décembre 2009. Ces décisions réservaient expressément le principe de spécialité. Par arrêt du (...) 2019, le Tribunal pénal fédéral (ci-après : le TPF) a rejeté le recours formé par le recourant 2 et le (...) 2019 le Tribunal fédéral a déclaré irrecevable son recours tout en rejetant sur le fond ses griefs. Le (...) 2019, la DGFiP a ouvert à l'encontre des recourants une procédure d'examen de leur situation fiscale personnelle pour les années 2016 à 2018 et le (...) 2019, à l'encontre du seul recourant 2, un contrôle fiscal pour son activité libérale d'avocat. Le

(...) 2019, la DGFiP a demandé aux recourants de fournir la même documentation bancaire que celle ayant fait l'objet de la demande d'entraide pénale du PNF adressée aux autorités suisses le (...) 2018. Le (...) 2019, la DGFiP a remis au recourant 2 une proposition de rectification de sa taxation pour son activité professionnelle libérale laquelle mentionne qu'elle a consulté le dossier du PNF au siège de celui-ci le (...) 2019. Selon les recourants, le dédoublement des procédures d'entraide et d'assistance a pour effet de vider le principe de spécialité de toute substance. Les demandes d'assistance ont été alimentées par des informations extraites du dossier pénal du PNF, ce qui ne serait pas admissible.

**8.3.2** Selon le principe de spécialité, les renseignements transmis ne peuvent, dans l'Etat requérant, ni être utilisés aux fins d'investigation, ni être produits comme moyens de preuve dans une procédure pénale visant une infraction pour laquelle l'entraide est exclue, soit notamment pour la répression d'infractions politiques, militaires ou fiscales (cf. art. 3 al. 3 et 67 al. 1 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale [EIMP, RS 351.1] ; art. 2 let. a de la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 entrée en vigueur pour la Suisse le 20 mars 1967 [CEEJ, RS 0.351.1]). Lorsque l'obligation de respecter le principe de spécialité n'apparaît pas expressément dans le texte d'un traité international, ou si un tel traité fait défaut ou ne vise pas le genre d'entraide considéré, l'autorité suisse doit signaler à l'Etat requérant ce principe pour le lui rendre opposable et doit lui rappeler les limites dans lesquelles les informations communiquées pourront être utilisées (cf. ATF 139 IV 137 consid. 5.2.1 et les réf. citées ; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 5<sup>e</sup> éd., 2019, n° 641, p. 695). Il peut toutefois être donné suite à une demande d'entraide au sens de la troisième partie de l'EIMP – même, en application du principe de faveur, à des Etat liés comme en l'espèce à la Suisse par un traité (cf. ZIMMERMANN, op. cit, n° 641, p. 695s) – si la procédure vise une escroquerie en matière fiscale, ainsi qu'à une demande d'entraide au sens de toutes les parties de l'EIMP si la procédure vise une escroquerie fiscale qualifiée au sens de l'art. 14 al. 4 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0 ; cf. art. 3 al. 3 EIMP). La prohibition d'utiliser à des fins fiscales les renseignements recueillis dans une procédure d'entraide s'étend également à toute utilisation dans les procédures pénales non répressives notamment de taxation et de rappel d'impôt (cf. ATF 115 Ib 373 consid. 8 et les réf. citées).

### 8.3.3

**8.3.3.1** Cela étant exposé, le Tribunal n'est pas en mesure de suivre le raisonnement des recourants. En effet, quoi qu'ils en disent, il ne ressort pas du dossier que les autorités fiscales françaises ont eu connaissance par le PNF des informations obtenues au travers de l'entraide pénale sollicitée auprès de la Suisse.

Tout d'abord, ils prétendent que l'enquête préliminaire ouverte le (...) 2017 par le PNF se fonde sur une dénonciation de la DGFiP, ce qu'aucune pièce ne vient corroborer, mais qui n'est pas exclu si l'on considère que selon l'arrêt prononcé par le TF dans la procédure d'entraide pénale, le recourant 2 paraît déjà avoir été sanctionné par le passé par l'administration fiscale française pour minoration de ses déclarations d'imposition sur la fortune pour la période de (...) à (...) (cf. arrêt du TF 1C\_571/2019 du 17 décembre 2019 consid. 4.1).

Le (...) 2019, date à laquelle la DGFiP dit avoir consulté le dossier de la procédure ouverte à l'encontre du recourant 2 par le PNF, les documents bancaires recueillis par le Ministère public de la République et canton de K.\_\_\_\_\_ (ci-après : MP-K) en application de la commission rogatoire du 12 juin 2018 n'avaient pas encore été transmis au PNF. En effet, le recours contre les décisions de clôture du MP-K de mars 2019 était assorti de *lege* de l'effet suspensif (cf. art. 80 al. 1 EIMP, cf. ég. arrêt du TPF RR.2008.289 du 10 mars 2009 consid. 11) ; de plus, le MP-K a précisé dans sa réponse au recours que l'autorité étrangère n'avait pas participé aux actes d'entraide et n'avait pas consulté le dossier (cf. TPF RR.2019.74-78 du 11 octobre 2019 consid. F). Le recours par-devant le Tribunal fédéral à l'encontre de l'arrêt du TPF du 11 octobre 2019 était également, bien que déclaré irrecevable, pourvu de l'effet suspensif (cf. art. 103 al. 2 let. c LTF). Il s'ensuit qu'avant le prononcé de l'arrêt du TF du 17 décembre 2019, le PNF n'avait pas connaissance des documents litigieux. La date de la notification de l'arrêt du TF est inconnue ; toutefois la copie versée en cause par les recourants porte le tampon humide du 6 janvier 2020. On peut dès lors raisonnablement penser que ce n'est au plus tôt qu'en janvier 2020 que la documentation bancaire a été communiquée au PNF. Rien n'indique donc que les demandes d'assistance du (...) 2019 tirent leur source de renseignements obtenus par la voie de l'entraide pénale.

**8.3.3.2** Certes il est probable, ainsi que le soutiennent les recourants, que lors de sa consultation le (...) 2019 du dossier constitué par le PNF, la DGFiP a eu connaissance des termes de la demande d'entraide pénale du (...) 2018 et qu'elle a peut-être formulé sa demande du (...) 2019 en conséquence. Le dépôt, dans ces circonstances, d'une telle demande

d'assistance n'en constitue pas pour autant un abus de droit (grief qui doit être jugé par les autorités compétentes pour la procédure d'assistance administrative dans l'Etat requis ; cf. ATF 137 II 128 consid. 2.3 ; arrêt du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3), dès lors que même si la demande d'entraide avait été soustraite au dossier pénal, y figuraient les éléments ayant permis sa formulation, lesquels ont pu servir à l'autorité fiscale française. Or, le principe de spécialité ne saurait exclure toute consultation du dossier pénal par l'autorité fiscale, mais uniquement d'empêcher une consultation des renseignements transmis par la voie de l'entraide pénale. Ainsi, la consultation du dossier pénal d'un contribuable ne viole pas *a priori* le principe de spécialité tant que les documents ayant fait l'objet de la procédure d'entraide pénale ne sont pas transmis aux autorités fiscales. Telle est bien l'hypothèse en l'espèce.

Au surplus, il faut rappeler dans ce contexte que le principe de spécialité (propre à l'entraide) n'a pas pour corollaire d'empêcher l'Etat requérant de poursuivre une personne pour des délits à raison desquels la Suisse comme Etat requis ne prête pas sa collaboration ; il signifie par contre que les renseignements fournis par la Suisse ne serviront pas dans une telle procédure (cf. parmi d'autre : arrêt du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 4.1.4 et les réf. citées ; ZIMMERMANN, op. cit., n° 732 p. 813). Il est ainsi possible pour l'Etat requérant de poursuivre deux procédures parallèles, l'une fiscale, l'autre pénale. Si en raison des prescriptions du droit interne de l'Etat requérant, les renseignements fournis au titre de l'entraide sont accessibles à un plus large public, le principe de spécialité ne fait pas obstacle à l'octroi de l'entraide, pour autant que les autorités fiscales qui auraient connaissance des informations transmises n'en fassent pas usage dans leurs procédures (cf. ATF 133 IV 40 consid. 6.2 ; arrêt du TF 2A.27/2002 du 10 juillet 2002 consid. 4.3.1), sauf à prouver qu'elles ont obtenu ces renseignements d'une autre source (pour un exemple : cf. arrêt du TF 1A.112/2004 du 17 septembre 2004 consid. 5.3). Or, comme il vient d'être démontré, les renseignements ne figuraient pas encore dans le dossier pénal au moment de la consultation par l'autorité fiscale requérante en vertu d'un droit de communication interne. Elle n'a donc pas pu utiliser les informations transmises par la Suisse au titre de l'entraide.

**8.3.3.3** Par ailleurs quand bien même ce serait le cas, on peut se demander quel avantage pourraient en tirer les recourants. Appliqué dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative, le principe de spécialité a pour but de s'assurer que les informations transmises ne soient pas utilisées par l'autorité requérante à d'autres fins que celles évoquées

dans la demande. A priori, il ne vise pas à vérifier, en amont, que les informations sur lesquelles l'autorité requérante base sa demande ont été obtenues sans violation du principe de spécialité propre à l'entraide pénale. Peut souffrir de rester ouverte en l'espèce, compte tenu de la chronologie qui vient d'être tracée, la question de savoir dans quelle mesure la problématique de la source des informations doit être résolue dans le cadre d'un litige en matière d'assistance, si cette source ne met pas en jeu le principe de spécialité au regard de la convention ici applicable. A cet égard, il faut rappeler encore une fois que la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire et qu'il reviendra au besoin aux recourants de s'adresser aux instances françaises s'ils estiment être victimes d'une violation du principe de spécialité au sens de l'entraide pénale (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-6014/2019 du 1<sup>er</sup> juin 2022 consid. 5.4.2.3 ; ég. ZIMMERMANN, op. cit., n° 732 p. 813 qui indique que la violation du principe de spécialité par l'Etat requérant doit être alléguée devant les autorités de cet Etat).

Il s'ensuit que les griefs des recourants au sujet de la violation du principe de spécialité sont rejétés.

**8.3.4** Cela étant, s'agissant du principe de spécialité propre à l'assistance, le Tribunal relève qu'au ch. 4 du dispositif de sa décision du 26 juin 2020 (cause A-3906/2020), l'autorité inférieure a spécifié que les autorités compétentes françaises étaient avisées que les informations transmises étaient soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR. Toutefois, compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue ultérieurement à cette décision (cf. *supra* consid. 7.7), et bien que l'autorité fiscale française – à laquelle le principe de la confiance dicte d'accorder crédit (cf. *supra* consid. 7.1.2.1) – ait assuré dans sa demande que tous les renseignements reçus resteront confidentiels et ne seront utilisés qu'aux fins autorisées dans l'accord, l'AFC devra préciser que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées que dans le contexte d'une procédure relative aux recourants, seules personnes nommément désignées dans la requête de l'autorité fiscale française, à l'exclusion de quiconque d'autre, ainsi qu'elle l'a mentionné au ch. 3 de la décision du 25 février 2022 (cause A-1463/2022).

**8.4** Les recourants tentent encore de faire échec à l'octroi de l'assistance au motif que les documents et les informations seraient couverts par le secret professionnel de l'avocat (du recourant 2), protégé tant par l'art. 8

al. 6 LAAF, par l'art. 28 par. 3 let. c CDI CH-FR (cf. *supra* consid. 7.6.2 et 7.6.3) que par l'art. 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales conclue le 4 novembre 1950 (CEDH, RS 0.101). Ils se prévalent à cet égard de deux arrêts de la Cour européenne des droits de l'Homme (ci-après : CourEDH). Dans leur écriture de recours du 30 juillet 2020, ils requièrent également la mise sous scellés, pour ce motif, de la documentation bancaire visée par la demande d'assistance.

#### **8.4.1**

**8.4.1.1** Le secret professionnel de l'avocat (cf. art. 321 du Code pénal suisse du 21 décembre 1936 [CP, RS 311.0] et art. 13 LLCA ; au sujet du cercle des avocats concernés par ces dispositions, cf. l'ensemble de l'ATF 147 IV 385) ne couvre que l'activité professionnelle typique de l'avocat (cf. parmi d'autres : ATF 147 IV 385 consid. 2.6.2, 143 IV 462 consid. 2.2 ; TPF 2021 68 consid. 4.4.1.1), laquelle consiste en la rédaction de projets d'actes juridiques, l'assistance et la représentation d'une personne devant des autorités administratives ou judiciaires, ainsi que les conseils juridiques (cf. ATF 135 III 410 consid. 3.3). De tels conseils peuvent notamment être donnés en matière fiscale, de gestion du patrimoine et/ou lors de l'organisation de sa succession (cf. arrêt du TF 1B\_264/2018 du 28 septembre 2018 consid. 2.1). Sont alors protégés non seulement les documents ou conseils – la correspondance classique (lettres et courriers électroniques), les notes prises par l'avocat, les expertises juridiques faites avant une procédure, les procès-verbaux d'entretien, les documents stratégiques ou encore les projets de contrat ou d'arrangement, etc. – émis par l'avocat lui-même (ou ses auxiliaires), mais également toutes les informations, faits et documents confiés par le mandant qui présentent un rapport certain avec l'exercice de la profession d'avocat, rapport qui peut être fort tenu (cf. ATF 143 IV 462 consid. 2.2 et les réf. citées ; arrêts du TF 1B\_85/2018 du 3 juillet 2018 consid. 2.1, 1B\_486/2017 du 10 avril 2018 consid. 3.3). Cette protection – qui s'étend également à l'existence même du mandat, aux notes d'honoraires, ainsi que, le cas échéant, aux confidences effectuées en raison des compétences professionnelles du mandataire – trouve sa raison d'être dans le rapport de confiance particulier liant l'avocat et son client, qui doit pouvoir se fier entièrement à la discréction de son mandataire (ATF 143 IV 462 consid. 2.2 ; arrêt du TF 1B\_264/2018 du 28 septembre 2018 consid. 2.1).

En revanche, la transmission à titre de simple copie d'un courrier à un avocat ne suffit pas pour considérer que l'écriture en cause serait

également protégée (ATF 143 IV 462 consid. 2.3 p. 468). Le secret professionnel de l'avocat ne s'étend pas non plus à une activité commerciale sortant du cadre de l'activité typique (ATF 143 IV 462 consid. 2.2). Il a ainsi été jugé que ce qui était confié à un avocat en sa qualité d'administrateur de société, de gérant de fortune ou en exécution d'un mandat de recouvrement n'est pas couvert par le secret professionnel (ATF 135 III 597 consid. 3.3 ; arrêt du TF 1B\_264/2018 du 28 septembre 2018 consid. 2.1 et les réf. citées).

**8.4.1.2** Le critère décisif pour savoir quel type d'activité a été exercé consiste à déterminer quels éléments – commerciaux ou relevant spécifiquement d'une activité d'avocat – prédominent dans le cadre des prestations en cause (arrêt du TF 1B\_264/2018 du 28 septembre 2018 consid. 2.1 et les réf. citées). Dans le cas de mandats problématiques, notamment mixtes ou globaux – par exemple lorsque les services relevant de l'activité typique ou accessoire s'imbriquent les uns aux autres –, l'avocat ne peut se prévaloir d'une manière générale et sans opérer de distinction de son secret professionnel ; pour délimiter quels faits ou documents bénéficient de cette protection, il faut se référer à l'ensemble des circonstances concrètes du cas d'espèce (arrêt du TF 1B\_264/2018 du 28 septembre 2018 consid. 2.1 et les réf. citées).

**8.4.1.3** La confidentialité des documents et informations couverts par le secret professionnel de l'avocat est garantie par le fait que, selon les dispositions des procédures civiles, pénales et administratives, les parties ne sont pas tenues de produire les documents issus de leurs échanges avec leur avocat (cf. art. 264 al. 1 let. a du code de procédure pénale du 5 octobre 2007 [CPP, RS 312.0] ; art. 13 al. 1<sup>bis</sup> PA ; art. 51a PCF ; art. 160 al. 1 let. b du code de procédure civile du 19 décembre 2008 [CPC, RS 272]). De même, les témoins et autres tiers soumis à l'obligation de produire des pièces ne sont pas tenus de remettre les documents issus de leurs échanges avec leur avocat (cf. art. 264, al. 1 let. d CPP ; art. 17 PA et art. 51a PCF ; art. 160 al. 1 let. b, CPC). En conséquence, ne peuvent pas non plus être séquestrés par les autorités de poursuite pénale, les documents issus des échanges entre une personne et son avocat, pour autant que celui-ci n'ait pas le statut de prévenu dans la même affaire (cf. art. 264 al. 1 let. d CPP ; art. 46 al. 3 DPA). Il n'importe pas que les documents se trouvent dans le cabinet de l'avocat ou bien en possession de son client ou d'un tiers (cf. Message du 26 octobre 2011 concernant la loi fédérale sur l'adaptation des dispositions de procédure relatives au secret professionnel des avocats [Message secret de l'avocat], FF 2011 7509, 7512, et les nombreuses références citées ; arrêts du TAF

A-1096/2020 du 19 janvier 2021 consid. 4.3.2, A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 5.3.2.3). Ce dernier point a été clairement exprimé par le législateur lors des délibérations au sujet de l'art. 160 al. 1 let. b CPC (cf. Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale [BO] 2007 E 514) et de l'art. 264 al. 1 let. a et c CPP (cf. BO 2006 E 1031s, BO 2007 N 990, BO 2007 E 721), les deux dispositions sur lesquelles s'appuie la loi fédérale sur l'adaptation des dispositions de procédure relatives au secret professionnel des avocats. La jurisprudence du Tribunal fédéral antérieure à l'entrée en vigueur de ces deux codes de procédure fédéraux reflétait un autre avis en affirmant que le secret de l'avocat ne s'étendait pas aux documents que le client a en sa possession ou qu'il a remis à des tiers (cf. ATF 117 la 341 consid. 6c, 114 III 105 consid. 3b ; arrêts du TF 1B\_101/2008 du 28 octobre 2008 consid. 4.4.1, 1P.133/2004 du 13 août 2004 consid. 3.2 et 4.2).

**8.4.1.4** La question de l'étendue précise du domaine de protection du secret professionnel, ainsi que du cercle des titulaires du secret dans le contexte de l'échange de renseignements fiscaux a été laissée ouverte jusqu'à ce jour (arrêt du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 6.3 concernant la CDI CH-NL ; arrêts du TAF A-3785/2018 du 25 mai 2020 consid. 5.3.3.3 concernant la CDI CH-FR, A-3221/2018 du 6 avril 2022 consid. 4.7.2 concernant la CDI CH-ES). Cela étant, on rappellera que la LAAF a été conçue et voulue comme une loi d'exécution des CDI prévoyant un échange de renseignements en matière fiscale (cf. parmi d'autres : ATF 143 II 224 consid. 6.1). A ce titre, elle tend donc avant tout à fixer la procédure à suivre pour mettre en œuvre lesdites conventions (cf. ATF 143 II 136 consid. 4.1- 4.4). Les définitions matérielles que cette loi contient n'ont donc de portée que dans la mesure où elles viennent concrétiser les dispositions conventionnelles applicables dans le cas d'espèce. En conséquence si l'art. 8 al. 6 LAAF (disposition qui selon une autrice serait obsolète depuis l'entrée en vigueur de l'art. 13 al. 1<sup>bis</sup> PA ; cf. DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale – une vue d'ensemble, in : Archives 81 p. 181ss, 193) n'a pas de portée autonome, il sied donc de se reporter à l'art. 28 par. 3 let. c CDI CH-FR (cf. *supra* consid. 7.6.3). Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a confirmé que la notion de secret qui figure dans cette disposition avait une portée conventionnelle autonome par rapport au droit interne et qu'il fallait tenir compte dans l'interprétation de l'effet utile du traité (cf. ATF 148 II 336 consid. 9.2 et 9.3.1, arrêt qui examine la notion de secret commercial). Le commentaire MC-OCDE (cf. *supra* consid. 7.1.1) précise qu'« un Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre avocats ou autres

représentants légaux agréés agissant dans l'exercice de leurs fonctions et leurs clients dans la mesure où ces communications sont préservées de toutes divulgation en vertu de son droit interne. Toutefois, le champ d'application de la protection dont bénéficient ces communications confidentielles doit être défini d'une manière étroite. [...] Les communications entre avocats ou autres représentants légaux agréés et leurs clients ne sont confidentielles que dans la mesure où ces représentants agissent en leur qualité d'avocats ou autres représentants légaux agréés et non à un autre titre [...]. La question de savoir si des renseignements sont protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou autre représentant légal autorisé et son client devrait être jugée uniquement dans l'Etat contractant sur la base du droit en vertu duquel la question est soulevée. Par conséquent, il n'est pas prévu que les tribunaux de l'Etat requis puissent se prononcer sur des réclamations fondées sur la législation de l'Etat requérant. » (cf. OCDE, Modèle de convention fiscale commentaire [version abrégée, état 2019], n° 19.3 ad art. 26).

#### **8.4.2**

**8.4.2.1** En l'espèce, il faut d'emblée relever que le recourant 2 – avocat inscrit pendant la période concernée au tableau des avocats des Etats membres de l'UE d'un registre cantonal – qui se prévaut du secret professionnel n'a fait état d'aucun élément qui aurait permis, le cas échéant, à l'autorité précédente d'effectuer un tri des données recueillies, ce qui est contraire à son obligation en matière de collaboration (cf. art. 9 LAAF, art. 13 al. 1 PA par renvoi de l'art. 5 LAAF ; cf. en matière de séquestration pénal : arrêt du TF 1B\_264/2018 du 28 septembre 2018 consid. 2.2 ; cf. aussi *supra* consid. 8.4.1.2). En effet, les recourants – qui formulent ce grief dans leurs deux recours – ne précisent pas quelle documentation bancaire ou information serait couverte par le secret professionnel de l'avocat. Dès lors, on pourrait se demander s'ils ne doivent pas supporter les conséquences de cette omission (cf. art. 13 al. 2 PA par renvoi de l'art. 5 LAAF). A cela s'ajoute qu'il est fort douteux – la question pouvant souffrir ne pas être tranchée vu la réponse au litige – que la recourante 1, qui n'est ni avocate ni cliente du recourant 2, soit habilitée à se prévaloir du secret professionnel de l'avocat concernant des comptes bancaires sur lesquels elle n'a aucun pouvoir ni directement ni indirectement.

**8.4.2.2** Cela étant, n'est manifestement pas couverte par le secret professionnel de l'avocat la documentation que l'autorité inférieure envisage de transmettre en réponse à la demande d'assistance du (...) 2021, dans la mesure où elle ne concerne pas des activités spécifiques de

l'avocat. En effet, il s'agit de deux contrats d'apporteur d'affaires conclus entre la banque E.\_\_\_\_\_ et les sociétés H.\_\_\_\_\_ SA et I.\_\_\_\_\_ SA, représentés par le recourant 2 agissant au titre de gérant de ces sociétés. Les autres documents ont trait au compte n°X-003 ouvert auprès de la banque E.\_\_\_\_\_ par la société H.\_\_\_\_\_ SA dont le recourant 2 est l'ayant droit économique. Il en va de même et pour ce même motif, des documents bancaires récoltés dans le cadre de la procédure relative à la demande d'assistance du (...) 2019 relatif à ce même compte n° X-003.

**8.4.2.3** Dans le cadre de l'instruction de la demande d'assistance du (...) 2019, la F.\_\_\_\_\_ a fait état de deux relations bancaires. La première (n° Y) est composée d'un compte hypothécaire n° Y-001 qui concerne le chalet érigé sur la parcelle xxxx de la commune de L.\_\_\_\_\_ dont le recourant 2 est propriétaire. Ce document ne contient manifestement pas de secret professionnel. La F.\_\_\_\_\_ qualifie le deuxième compte n° Y-002 de compte privé. Il porte le libellé « Loyers art. xxxx L.\_\_\_\_\_ » ; outre des amortissements portés au débit en faveur du compte n° Y-001, l'essentiel des écritures est constitué d'une somme versée mensuellement par une société immobilière. Là encore, il ne s'agit manifestement pas de secret professionnel.

**8.4.2.4** La seconde relation bancaire (n° W) est constituée de deux comptes privés l'un en francs suisses (n° W-001) et l'autre en EURO (n° W-002). Le premier en francs suisses sert visiblement aux paiements de frais courants (assurances, cotisations, téléphone, électricité, etc.) et est alimenté notamment par des encassements de chèques (sans mention de nom). Le compte en EURO a subi peu de mouvement sur la période concernée par la demande : quelques encassements de chèques (sans mention de nom) et un transfert au crédit d'une société. Même si, à l'examen des relevés, il est peu probable qu'apparaissent, sur ces deux comptes, le nom d'une personne physique ou morale, cliente du recourant 2, révélant un mandat et des honoraires couverts par le secret professionnel, on ne peut l'exclure. Toutefois, il faut considérer que le recourant 2 est lui-même concerné par la procédure d'assistance. Or, le secret professionnel de l'avocat sert avant tout les intérêts des clients et ceux de la justice, dès lors l'avocat ne saurait s'en prévaloir pour son intérêt propre (cf. CHAPPUIS/GURTNER, La profession d'avocat, 2021, n° 664 ss p. 179 et les réf. citées). Il appartient, cas échéant, à l'avocat de prévenir sa clientèle de l'édition de comptes pouvant révéler des secrets professionnels afin qu'elle puisse faire valoir ses intérêts (cf. dans le cadre de l'art. 264 CPP : arrêt du TF 1B\_303/2013 du 21 mars 2014 consid. 6). De plus, s'il fallait admettre que certains montants figurant sur ce compte

sont le fruit de ses activités professionnelles, rien ne prouve qu'il s'agisse d'activités typiques de l'avocat. Il doit donc supporter que la totalité de la documentation ayant trait à ce compte soit transmise en l'état à l'autorité requérante.

**8.4.2.5** Outre le compte précité n° X-003, les comptes bancaires ouverts auprès de la banque E.\_\_\_\_\_ sont au nombre de trois. Les relevés du compte n° X-002 démontrent qu'il sert pratiquement exclusivement à la location d'un coffre ; aucun nom susceptible d'indiquer l'existence d'un mandant couvert par le secret professionnel n'apparaît. Il en va de même du compte n° X-001 qui révèle essentiellement de nombreux encaissements de chèques sans mention de nom.

**8.4.2.6** Quant au compte n° X-004, il s'agit d'un compte professionnel qui avait été ouvert à l'aide du formulaire R. Ces comptes sont réservés aux personnes tenues au secret professionnel. En effet, l'art. 12 let. h LLCA impose à l'avocat de conserver séparément les avoirs qui lui sont confiés et son patrimoine. La ségrégation des avoirs du client peut prendre diverses formes, mais revêt en général, pour les activités typiques soumises au secret professionnel, celle d'un compte bancaire ouvert au nom de l'avocat pour le compte des clients sans indication de l'identité des ayants droit économiques à la banque, laquelle est dispensée de procéder à leur identification (cf. CHAPPUIS/GURTNER, op. cit., n° 323 p. 90). Dans le formulaire R, l'avocat confirme qu'il n'est pas lui-même l'ayant droit économique des valeurs patrimoniales ; qu'il est soumis à la législation cantonale et fédérale applicable aux avocats et au secret professionnel protégé par la loi (art. 321 CP) en ce qui concerne les valeurs en compte et que le compte est exclusivement utilisé dans le cadre de l'activité d'avocat (cf. art. 36 de la convention relative à l'obligation de diligence des banques [CDB 20, <<https://www.swissbanking.ch/fr/>>téléchargements, consulté le 26 janvier 2023]).

Ainsi il est manifeste que les avoirs déposés sur ce compte sont protégés par le secret professionnel. A cela s'ajoute que du point de vue de la pertinence vraisemblable, dès lors que ces avoirs ne sont pas ceux du recourant 2, on peut se demander quelle utilité ils peuvent revêtir pour le redressement fiscal de celui-ci. Cela étant, il faut aussi constater que sur les relevés de ce compte, hormis une exception, ne figure aucun nom susceptible de dévoiler l'existence d'un mandat précis : au crédit sont inscrits essentiellement des montants issus de la remise de chèques sans mention de nom. Le recourant 2 étant précisément soupçonné d'avoir encaissé sur des comptes en Suisse des chèques en lien avec des

prestations professionnelles opérées en France, on ne peut dès lors écarter que le compte professionnel ait servi à d'autres fins que celles pour lesquelles il a été constitué et doit être utilisé. C'est précisément ce que l'enquête en France devra déterminer, étant rappelé que la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (cf. *supra* consid. 7.3.3). C'est devant les juridictions françaises, si celles-ci exigent de lui des détails sur les chèques encaissés sur ce compte, qu'il devra éventuellement se prévaloir du secret professionnel de l'avocat. D'un autre côté, et quand bien même l'avocat ne peut se prévaloir du secret professionnel pour se soustraire à ses propres obligations, il n'est pas non plus admissible de le suspecter d'emblée d'abuser de sa position (par rapport à son compte professionnel). Le principe de proportionnalité (cf. ATF 132 IV consid. 4 qui concerne la poursuite pénale administrative d'un avocat pour infraction fiscale) dicte dès lors de transmettre également la documentation ayant trait au compte professionnel n°X-004, à l'instar des autres comptes ouverts auprès de la banque E.\_\_\_\_\_ et de la F.\_\_\_\_\_, tout en occultant le seul nom de personne qui apparaît sur le relevé de compte et qui pourrait révéler un mandat (cf. p. 3 de la pce 8 de l'annexe 26 dossier AFC cause A-3906/2020).

**8.4.3** Les arrêts de la CourEDH dont se prévalent les recourants ne sont pas de nature à modifier ce résultat. Certes les obligations découlant de la CEDH doivent être prises en compte dans l'interprétation de l'art. 28 CDI CH-FR (cf. art. 31 al. 3 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111] laquelle, en tant qu'elle codifie le droit international coutumier, s'applique aussi aux Etats non parties, ce qui est le cas de la France qui n'a pas adhéré à la CV ; ATF 147 II 13 consid. 3.4.3 et les réf. citées). Certes encore, l'art. 8 par. 1 CEDH accorde une protection renforcée au secret professionnel de l'avocat ; toutefois cette protection n'est pas intangible (cf. parmi d'autres : arrêt de la CourEDH Michaud contre France du 6 décembre 2012, 12323/11, § 117s). Une possible ingérence de l'Etat est du reste expressément réservée par l'art. 8 par. 2 CEDH. Dans l'affaire citée par les recourants (arrêt de la CourEDH Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova contre Portugal du 1<sup>er</sup> décembre 2015, 69436/10), si la CourEDH a relevé que la consultation des extraits de comptes bancaires de la requérante, avocate poursuivie pour fraude fiscale, avait constitué une ingérence dans son droit au respect du secret professionnel, lequel fait partie du domaine de la vie privée, elle a jugé que cette ingérence poursuivait un but légitime (cf. § 52). Ce n'est ainsi pas en raison de cette ingérence qu'elle a admis une violation de l'art. 8 par. 1 CEDH mais au motif des carences dans la procédure au Portugal à laquelle la requérante n'avait pas pu participer (cf. § 56 ss). Il en va de même dans

l'autre affaire sur laquelle les recourants s'appuient (arrêt de la CourEDH Sommer contre Allemagne du 27 avril 2017, 73607/13), qui concernait l'inspection du compte bancaire d'un avocat pénaliste dont l'un des clients était soupçonné d'escroquerie organisée. L'ingérence a été qualifiée de légitime mais disproportionnée car donnant au parquet et à la police un tableau complet de l'activité professionnelle de l'avocat (qui n'était lui-même pas poursuivi) ainsi que des informations sur ses clients ; l'ingérence était d'autant plus grave que ces informations avaient été versées au dossier et mis à disposition d'autres personnes (cf. § 57).

**8.4.4** Il s'ensuit que le grief du recourant relatif à la violation du secret professionnel est très partiellement admis dans la mesure où le seul nom figurant sur les relevés de compte n° X-004 ouvert auprès de la banque E.\_\_\_\_\_ devra être caviardé.

Ce résultat conduit au rejet de la demande de mise sous scellés pour autant qu'elle fût recevable. En effet, cette mesure est inconnue du droit de l'assistance (cf. art. 13 al. 7 LAAF ; Message LAAF, FF 2011 5771, 5793).

**8.5** Dans un autre grief, les recourants soutiennent que dans l'Etat requérant, une autorité de poursuite pénale (le PNF) et une autorité fiscale (la DGFiP) conduisent parallèlement deux procédures séparées contre une même personne à des fins répressives distinctes, pour des faits identiques, en demandant la coopération de la Suisse pour la remise de la même documentation bancaire. Cette constellation conduira selon eux à une violation de la règle *ne bis in idem*, à laquelle la Suisse ne saurait prêter son concours. Ils s'appuient sur un arrêt de la CJUE dont ils étaient dans l'attente.

**8.5.1** Nulle personne ne peut être poursuivie ou punie pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle elle a déjà été acquittée ou condamnée par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat. Ce droit, exprimé par l'adage *ne bis in idem*, est garanti par l'art. 4 § 1 du Protocole additionnel n° 7 à la CEDH ainsi que par l'art. 14 § 7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques (RS 0.103.2). Il découle en outre implicitement de la Constitution fédérale (cf. ATF 145 IV 383 consid. 2.2, 137 I 363 consid. 2.1). Sous la note marginale « interdiction de la double poursuite », l'art. 11 al. 1 CPP prévoit également qu'aucune personne condamnée ou acquittée en Suisse par un jugement entré en force ne peut être poursuivie une nouvelle fois pour la même infraction (cf. ATF 137 I 363 consid. 2.1 et

les réf. cit. ; arrêt du TF 6B\_503/2015 du 24 mai 2016 consid. 1.1 non publié in ATF 142 IV 276). Sauf convention contraire, ce principe n'est cependant consacré qu'au plan interne, et non dans les rapports transnationaux. Il vaut toutefois pleinement entre les Etats Schengen en vertu de l'article 54 de la Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 (CAAS, JO UE no L 239 du 22 septembre 2000 p. 19 ; ce texte fait partie en Suisse de l'acquis de Schengen et n'est pas publié au RS : cf. Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse, l'Union européenne et la Communauté européenne sur l'association de la Confédération suisse à la mise en œuvre, à l'application et au développement de l'acquis de Schengen, RS 0.362.31). La Suisse, comme la France, a émis des réserves à l'art. 54 CAAS (cf. Accord sur les acquis de Schengen précité).

En droit européen, le principe *ne bis in idem* est consacré à l'art. 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (la Charte), à teneur duquel « nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi ». Des restrictions ne sont admissibles que si elles reposent sur une base légale, poursuivent un intérêt général reconnu par l'Union ou la protection des droits d'autrui, et respectent le principe de proportionnalité (cf. art. 52 de la Charte). La règle *ne bis in idem* n'interdit pas la conduite parallèle de deux procédures portant sur les mêmes faits, mais uniquement l'ouverture de la seconde après clôture définitive de la première (cf. parmi d'autres : Arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes [CJCE] du 22 décembre 2008 C-491/07 Turanský, Rec. 2008 I-11039 point 44). La jurisprudence de la CJUE reconnaît la possibilité de cumul des sanctions pénales et fiscales dans les réglementations nationales (cf. arrêt de la CJUE du 20 mars 2018 C-524/15 Menci, Rec. numérique ECLI:EU:C:2018:197 points 44 et 62), pour autant que certaines conditions soient satisfaites (cf. parmi d'autres : arrêt de la CJUE du 22 mars 2022 C-117/20 Bpost, Rec. numérique ECLI:EU:C:2022:202 point 40 ss).

**8.5.2** Il apparaît d'emblée que les recourants, en particulier le recourant 2, n'ont fait l'objet d'aucune condamnation ou acquittement par jugement définitif pour les faits sous enquête de sorte que le principe *ne bis in idem* ne trouve déjà, pour ce motif, pas à s'appliquer *in casu*. A cela s'ajoute qu'ils ne peuvent rien tirer de l'arrêt de la CJUE qu'ils citent dans la mesure où celui-ci confirme, dans le cadre d'un renvoi préjudiciel, que l'art. 50 de la Charte ne s'oppose pas au cumul des sanctions pénales et fiscales en que la législation nationale permettant ce cumul doit dans ce cas assurer

des règles précises et claires – le cas échéant telles qu'interprétées par les juridictions nationales – conduisant à ce que les sanctions infligées n'excèdent pas la gravité de l'infraction constatée (cf. arrêt de la CJUE du 5 mai 2022 C-570/2020 Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie, Rec. numérique ECLI:EU:C:2022:348 point 55), ce qu'on ne sait en l'espèce, aucune sanction n'ayant été prononcée à teneur du dossier et cette question étant du ressort de la Cour de cassation française (cf. point 54 de l'arrêt précité). Ainsi, il leur reviendra au besoin de s'adresser aux juridictions compétentes de l'Etat requérant.

**8.6** Les recourants se plaignent encore, dans leur recours du 28 mars 2022, d'une violation du principe de subsidiarité au motif notamment que l'autorité requérante a exigé d'eux – et obtenu – la production du contrat d'apporteur d'affaires avec la banque E.\_\_\_\_\_ en date du (...) 2021, postérieurement à la demande d'assistance du (...) 2021, ce qui prouverait qu'elle n'avait pas épuisé les sources internes. Ce faisant, ils perdent de vue que l'autorité fiscale française a déclaré au ch. 14 let. c de sa demande avoir utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées. En vertu du principe de la confiance qui gouverne les rapports entre les parties à une CDI (cf. *supra* consid. 7.1.2.1), l'Etat requis – en l'espèce la Suisse, agissant par l'AFC – n'a pas à remettre en question cette déclaration. Au surplus, dans la constellation du cas d'espèce – soupçons de dissimulation de revenus sur des comptes bancaires à l'étranger – et compte tenu de l'absence de collaboration immédiate des recourants, il n'est guère envisageable d'obtenir un état de faits fidèle et intégral sans recourir à l'assistance fiscale internationale. On ajoutera encore que, outre le fait que le principe de subsidiarité n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (cf. *supra* consid. 7.5), ce principe protège principalement l'Etat requis dans la mesure où celui-ci ne doit pas avoir la charge de rechercher des renseignements qui auraient aisément pu être obtenus par l'Etat requérant en vertu de sa législation interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). Les recourants ne peuvent donc en tirer aucun avantage dans la mesure où il reviendrait avant tout à l'Etat requis de se plaindre s'il estime que le principe de subsidiarité n'a pas été respecté.

**8.7** Pour le surplus, le Tribunal ne voit pas de motifs de mettre en doute, pour une autre raison que celles invoquées par les recourants et analysées dans les considérants qui précèdent, le respect des principes gouvernant l'assistance administrative internationale en matière fiscale. Les renseignements requis par l'autorité fiscale française ne constituent pas

une pêche aux renseignements et apparaissent propres à faire progresser l'enquête fiscale à l'égard des recourants. De plus, l'on ne voit en quoi le droit interne suisse s'opposerait à la transmission des informations requises.

**9.**

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que, hormis sur la question du nom de personne qui doit être occulté en application du consid. 8.4.2.6, la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale telles que circonscrites par la jurisprudence du Tribunal fédéral. En conséquence, les recours, très partiellement admis sur un point mineur, doivent être rejetés pour le surplus.

**10.**

Reste à examiner la question des frais et des dépens.

**10.1** Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA).

En l'occurrence, l'examen de la cause a nécessité un travail conséquent sur les pièces du dossier comprenant la documentation de huit comptes bancaires. En effet, les recourants n'ont pas respecté leur incombaunce de signaler quel élément de quel document était susceptible d'être concerné par le secret professionnel de l'avocat. A cela s'ajoute qu'il y a lieu de tenir compte de leur attitude relative au grief de la violation du droit d'être entendu lequel était manifestement sans fondement et a occupé le Tribunal inutilement (cf. *supra* consid. 5.5). En conséquence, bien que les procédures aient été jointes – ce qui induit d'ordinaire une réduction des coûts – les frais de procédure sont arrêtés à 10'000 francs. Vu l'admission très marginale des recours sur un point mineur et le fait que les recourants succombent sur le principe même de l'octroi de l'assistance administrative, les frais de procédure sont mis à leur charge à hauteur de 9'500 francs. Ils les supporteront à parts égales et solidairement. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais de 10'000 francs déjà versée (cf. 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]). Le solde de 500 francs leur sera restitué après l'entrée en force du présent jugement.

La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF). Comme les recourants – représentés par un avocat – n'obtiennent que très partiellement raison et qu'ils doivent supporter la majeure partie des frais de procédure, il se justifie de leur allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée *ex aequo et bono*, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à 750 francs.

**11.**

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 qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(dispositif à la page suivante)

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

**1.**

Les causes A-3906/2020 et A-1463/2022 sont jointes.

**2.**

Les recours sont très partiellement admis.

**3.**

La documentation bancaire concernant le compte bancaire n°X-004 ouvert auprès de la banque E.\_\_\_\_\_ est occultée conformément au consid. 8.4.2.6.

**4.**

Les frais de procédure sont arrêtés à 10'000 francs. Compte tenu du sort du litige, ils sont mis à hauteur de 9'500 francs solidairement à la charge des recourants. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée de 10'000 francs. Le solde de cette avance, soit 500 francs, sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

**5.**

Une indemnité de 750 francs sera versée par l'autorité inférieure aux recourants, à titre de dépens.

**6.**

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

**Indication des voies de droit :**

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

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'afc (n° de réf. 631.0-2019-FR-0xxx et 631.0-2021-FR-0xxx ; Acte judiciaire)