Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-2185/2024

Arrêt du 29 juin 2026

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Ralf Imstepf, juges,
Fabio Iannicelli, greffier.

Parties

Hoirie de feue A._____,
Hoirie de feu B._____,
formées par :
1. C._____,
2. D._____,
tous représentés par
Maître Didier Bottge,
recourants,

contre

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

Objet

assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :

A.

A.a La Direction Nationale des Vérifications de Situations Fiscales française (ci-après : la DNVSF ou l'autorité requérante ou l'autorité fiscale française) a adressé une demande d'assistance administrative en matière fiscale, datée du (...) 2023, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC), concernant feue A._____ (ci-après : la personne concernée 1), dont les héritiers sont C._____ et D._____ (ci-après : les héritiers). Ladite demande est fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (CDI CH-FR, RS 0.672.934.91).

A.b Dans sa requête du (...) 2023, l'autorité fiscale française a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de la personne concernée 1 au titre des années 2013 à 2020 concernant l'impôt sur le revenu (2013 à 2017), l'impôt de solidarité sur la fortune (2018 à 2020) et l'impôt sur la fortune immobilière et des droits de mutation à titre gratuit (2020). La DNVSF a expliqué, en substance, que la personne concernée 1 était résidente fiscale française du (…) 2013 au (…) 2020, jour de son décès. Elle était mariée sous le régime de la communauté universelle avec une clause d'attribution intégrale de communauté, avec B._____ (ci-après : la personne concernée 2 ; ensemble : les personnes concernées), décédé le 1er avril 2014. Selon les informations recueillies par l'autorité requérante, il détenait le compte bancaire n° [1] ouvert auprès de la banque E._____ (ci-après : la Banque) en Suisse. La personne concernée 1 disposait également d'un compte bancaire auprès de cet établissement pour lequel la DNVSF n'a pas de référence. Durant la période sous investigation, les personnes concernées n'ont pas déclaré de comptes détenus à l'étranger auprès de l'autorité fiscale française, malgré les obligations qui leur incombaient en tant que résidents fiscaux français. L'autorité fiscale française a également précisé que les héritiers n'ont pas déclaré le patrimoine complet de la personne concernée 1 dans leur déclaration de succession. En conséquence, l'autorité requérante sollicite les autorités suisses afin d'obtenir des informations sur les comptes détenus par les personnes concernées auprès de la Banque, informations nécessaires pour établir le montant des impôts éventuellement éludés.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale des personnes concernées et en vue d'effectuer leur correcte taxation en France, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

> « Pour le compte n° [1] et tout autre compte ouvert directement ou indirectement par les époux A._____ et B._____ auprès de la banque E._____ en Suisse :
>
> (a) Veuillez communiquer :
>
> 1. Les états de fortune au 1er janvier des années 2013 à 2020 et au 31 décembre 2020.
>
> 2. Les relevés sur la période du 01/01/2013 au 31/12/2020 précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values).
>
> 3. La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue.
>
> 4. En cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination en précisant l'identité du titulaire du compte et le territoire concerné.
>
> (b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont les contribuables seraient directement ou indirectement titulaires au sein de cette banque, quelles que soient les structures interposées, ou ayants-droit économiques au sein de cette banque ainsi que ceux pour lesquels ils disposeraient d'une procuration.
>
> (c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b). »

A.d Par ailleurs, la demande d’assistance administrative précise que :

> (a) tous les renseignements reçus concernant cette demande resteront confidentiels et ne seront utilisés qu’aux fins autorisées dans l’accord qui sert de base à cette demande ;
>
> (b) la demande est conforme à sa législation et à ses pratiques administratives et elle est en outre conforme à l’accord sur la base duquel elle est formulée ;
>
> (c) les renseignements pourraient être obtenus en vertu de sa législation et du cours normal de ses pratiques administratives dans des circonstances similaires ;

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

B.

B.a Par ordonnance de production du 27 novembre 2023, l'AFC a demandé à la Banque de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. Elle a en outre été priée d'informer les éventuelles personnes habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. L'AFC a précisé à la Banque qu'elle se chargerait d'informer les héritiers des personnes concernées.

Dans ce contexte, la Banque a fourni les informations requises par la demande d'assistance administrative à l'AFC par courrier du 8 décembre 2023.

B.b Par entretien téléphonique du 11 décembre 2023, l'AFC a contacté (…) pour savoir si elle représentait les héritiers. Dans ce contexte, par courriel du 12 décembre 2023 et procurations annexées, Maître Didier Bottge (ci-après : le mandataire) a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts des héritiers, et requis la consultation des pièces du dossier.

B.c Par courriel sécurisé du 12 décembre 2023, la Banque a transmis à l'AFC les suivis d'envois des courriers d'information joints à l'ordonnance de production du 27 novembre 2023.

B.d Le 8 janvier 2024, l'AFC a demandé à la Banque de produire les documents et renseignements manquants requis par la demande d'assistance administrative. Dans ce contexte, la Banque a fourni les informations manquantes à l'AFC le lendemain.

B.e Par courrier du 16 janvier 2024, l'AFC a indiqué au mandataire les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française, accompagnées des documents utiles, et l'a informé du fait que ses mandants pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit. L'autorité inférieure lui a également remis l'intégralité des pièces du dossier pour consultation.

B.f Par courriers du 8 février 2024, soit dans le délai prolongé par l'AFC, le mandataire a transmis ses observations en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale française.

B.g Par décision finale du 8 mars 2024, notifiée aux héritiers, par l'intermédiaire de leur mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la Banque.

C.

C.a Par acte du 10 avril 2024, C._____ (ci-après : le recourant 1) et D._____ (ci-après : le recourant 2 ; ensemble : les recourants) agissant par l'intermédiaire de leur mandataire, ont interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 8 mars 2024. Par ce recours, ils ont conclu, principalement, « d'annuler et mettre à néant » la décision querellée ; subsidiairement, « d'annuler et mettre à néant » la décision querellée, puis, statuant à nouveau, de prononcer l'irrecevabilité de la procédure d'assistance administrative du (...) 2023 requise par l'autorité requérante, « si mieux n'aime », rejeter la procédure d'assistance administrative du (...) 2023 requise par l'autorité requérante ; plus subsidiairement, « d'annuler et mettre à néant » la décision querellée, puis, statuant à nouveau, de caviarder, dans l'ensemble des documents destinés à l'envoi à l'autorité requérante, toutes les références à « D._____ », « C._____ », « F._____ », « G._____ » et « la société H._____ » ; très subsidiairement, « d'annuler et mettre à néant » la décision querellée, de renvoyer la cause à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants, d'ordonner à l'AFC de caviarder, dans l'ensemble des documents destinés à l'envoi, toutes les références à « D._____ », « C._____ », « F._____ », « G._____ » et « la société H._____ » ; en tout état, d'allouer aux recourants une indemnité pour « les frais indispensables et relativement élevés qui leur ont été occasionnés », notamment à titre de dépens, de mettre les frais à charge de la Confédération et de débouter tout opposant ou tout tiers de toutes autres, plus amples ou contraires conclusions.

C.b Dans sa réponse du 21 juin 2024, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, avec suite de frais et dépens, au rejet du recours.

C.c Par réplique du 18 juillet 2024, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire du 10 avril 2024.

C.d Par duplique du 12 août 2024, l'AFC a également maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 21 juin 2024.

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

Droit :

1.
1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF – non réalisées en l'espèce – le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF et art. 5 al. 1 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]).

1.2 En droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans le cas d'espèce sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2023, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.3
1.3.1 L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3). Par ailleurs, selon l'art. 18a LAAF, les successeurs en droit peuvent valablement se substituer au défunt dans la procédure d'assistance administrative s'ils en manifestent la volonté et ont la capacité d'être partie et d'ester en justice selon le droit suisse, ce qui présuppose la production d'un certificat d'hériter et des procurations correspondantes (arrêt du Tribunal fédéral 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-2749/2023 du 15 janvier 2024 consid. 1.3.2 et les réf. cit.).

1.3.2 En l'espèce, les recourants sont les successeurs en droit des personnes concernées (art. 3 let. a LAAF) au sens de l'art. 18a LAAF. La qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA doit dès lors leur être reconnue.

1.4 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA).

1.5 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (art. 20 al. 1 LAAF ; ATF 144 II 130 consid. 10.2 et 10.3 ; arrêt du TAF A-2197/2022 du 3 décembre 2024 consid. 1.5).

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

2.
2.1 Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 142 III 364 consid. 2.4, 142 I 135 consid. 1.5 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2, 2012/23 consid. 4 et 2010/64 consid. 1.4.1).

2.3 En l'espèce, les recourants se plaignent, en substance, d'abord de la violation du droit au respect de la vie privée selon les art. 13 Cst. et 8 CEDH. Ils estiment que les informations susceptibles d'être transmises sont des données intimes qui dévoilent l'identité de personnes qui ne font pas l'objet de l'enquête fiscale de la demande. Par conséquent, ces informations ne devraient pas être communiquées à l'autorité requérante. Ensuite, sous l'angle de la pertinence vraisemblable, les recourants considèrent que les informations demandées n'ont aucun rapport avec l'état de fait et le but fiscal visé, et que la demande constituerait une pêche aux renseignements puisqu'elle se fonderait sur des soupçons « insuffisamment étayés ». Selon eux, seule la personne concernée 1 fait l'objet du contrôle fiscal. Dès lors, les informations du compte bancaire n° [1] ne devraient pas être communiquées à la DNVSF, car il n'a pas été

ouvert directement ou indirectement par la personne concernée 1. A l'égard du principe de la bonne foi, les recourants allèguent la violation de ce principe au motif que l'autorité requérante ne précise pas la source des informations recueillies, que la demande couvre un champ trop large par rapport à ce qui peut « légalement être demandé par les autorités françaises » et que l'Etat requérant ne semble pas être à même de déterminer quelles sont les informations recherchées. Sous l'angle du principe de spécialité, les recourants font valoir que les droits de mutation à titre gratuit ne sont pas visés par la CDI CH-FR. Les informations ne devraient donc pas être transmises à l'autorité fiscale française. Les recourants se plaignent également d'une violation du principe de subsidiarité, au motif que l'autorité fiscale française n'aurait pas utilisé tous les moyens disponibles en vertu de sa procédure nationale pour obtenir les informations demandées. En particulier, ils font valoir que la société I._____, titulaire du compte bancaire visé, n'a pas été consultée avant la transmission de la demande d'assistance du (...) 2023 à l'AFC. Les recourants soutiennent également que l'autorité requérante n'a pas effectué de recherches préliminaires sur le compte bancaire visé puisque le titulaire dudit compte n'est pas la personne concernée 2. Sous l'angle du droit d'être entendu, les recourants reprochent à l'AFC de n'avoir ni donné suite à leur réquisition de preuve ni pris en compte la pertinence de leurs faits et griefs. Enfin, les recourants exigent le caviardage du nom des personnes qui ne sont pas concernées par la demande d'assistance au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF.

2.4 Le Tribunal examinera en premier lieu le grief portant sur la violation du droit d'être entendu (cf. infra consid. 3), dans la mesure où il s'agit d'une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Sous réserve de l'issue de ce premier point, le Tribunal vérifiera le droit applicable ratione temporis et materiae à la demande d'assistance administrative ainsi que les conditions formelles de recevabilité de celle-ci (cf. infra consid. 4). Il déterminera ensuite l'identité des personnes concernées par la demande d'assistance administrative (cf. infra consid. 5), avant d'examiner les conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (cf. infra consid. 6). Ce n'est qu'à l'issue de ces étapes préliminaires que les griefs de fond soulevés par les recourants seront traités (cf. infra consid. 7). Enfin, le Tribunal se prononcera sur le respect de la sphère privée (cf. infra consid. 8) et statuera sur les demandes de caviardage des recourants (cf. infra consid. 9).

3.

3.1

3.1.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., le devoir pour l'autorité de motiver sa décision, afin que le justiciable puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et exercer son droit de recours à bon escient. Pour répondre à ces exigences, l'autorité doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 ; 134 I 83 consid. 4.1). Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 146 II 335 consid. 5.1 ; 143 III 65 consid. 5.2 ; 142 II 154 consid. 4.2). L'essentiel est que la décision indique clairement les faits établis et les déductions juridiques tirées de l'état de fait déterminant (ATF 135 II 145 consid. 8.2 et les réf. cit.). La motivation peut être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêt du TF 1C_167/2015 du 18 août 2015 consid. 3 et les réf. cit.).

3.1.2 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 ; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

3.1.3 En l'espèce, les recourants reprochent à l'AFC de ne pas avoir tenu compte de faits et griefs pertinents liés aux principes régissant l'assistance administrative. À l'appui de leur grief, ils soulignent que l'autorité fiscale française s'est abstenue d'exposer les recherches ayant motivé sa demande d'assistance. Ils font également valoir l'absence de lien démontré entre le patrimoine de la société I._____ et la succession de la personne concernée 1, éléments que l'autorité inférieure n'aurait pas pris en considération. Ils estiment ainsi que l'AFC a gravement violé leur droit d'être entendus et a commis un déni de justice.

Dans sa réponse du 21 juin 2024, l'AFC allègue ne pas avoir violé le droit d'être entendu des recourants puisqu'elle a octroyé à ces derniers un

accès au dossier ainsi que la possibilité de lui transmettre leurs observations (cf. supra Faits let. B.e à B.f). L'autorité inférieure précise également avoir pris connaissance des observations des recourants et rendu une décision finale motivée dans ce sens.

Par réplique du 18 juillet 2024, les recourants ne conteste pas le fait qu'ils aient eu accès au dossier, mais ils se plaignent que l'AFC aurait ignoré le contenu du courrier de la Banque du 8 décembre 2023 qui indiquerait que la personne concernée 1 n'est pas la titulaire directe ou indirecte d'un compte bancaire auprès de la Banque tout comme la personne concernée 2. Ils estiment que cette information doit figurer dans l'état de fait de la décision querellée.

3.1.4 Le Tribunal constate tout d'abord que les recourants ont eu un accès complet au dossier et ont pu présenter leurs observations avant la décision finale (cf. supra Faits, let. B.e à B.f). Cette condition formelle est remplie et n'est d'ailleurs pas contestée par les recourants. Ensuite, contrairement à ce qu'ils allèguent, le Tribunal observe que l'AFC ne s'est pas abstenue de traiter leurs arguments. Elle a explicitement analysé, dans la décision querellée (pp. 5–8), le lien entre le patrimoine de la société I._____ et la succession de la personne concernée 1, à savoir que l'ayant droit économique du patrimoine de la société est le recourant 1, successeur en droit des personnes concernées. S'agissant de l'absence de recherches détaillées de l'autorité requérante, l'AFC indique, sous l'angle de la bonne foi et des exigences posées en matière d'assistance administrative, que les recourants n'apportent aucun élément concret de nature à ébranler la présomption de régularité des investigations étrangères (cf. supra Faits let. A.d). Le Tribunal rappelle qu'à l'aune du principe de la bonne foi qui gouverne les relations entre Etats, la Suisse, en qualité d'Etat requis, ne peut mettre en doute les allégations de la France, en qualité d'Etat requérant, à moins d'un doute sérieux (cf. infra consid. 6.1.1), condition qui n'est pas réalisée en l'espèce. Les recourants n'amènent en effet aucun élément établi et concret à même de renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant (cf. infra consid. 7.2 pour plus de détails sous l'angle du principe de la bonne foi). C'est pourquoi l'AFC n'a pas exigé de l'autorité requérante un complément d'enquête interne en l'absence d'indices sérieux d'arbitraire ou d'investigation insuffisante. Enfin, le Tribunal relève que la décision querellée intègre explicitement l'information issue du courrier de la Banque du 8 décembre 2023 confirmant l'absence de comptes directs au nom des personnes concernées. En effet, dans sa réponse destinée à l'autorité requérante, l'AFC précise que les personnes concernées ne disposent d'aucun compte bancaire auprès de la Banque

(question b) et que le titulaire du compte bancaire n° [1] est la société I._____ dont l'ayant droit économique est le recourant 1 (question a).

Il résulte de ce qui précède que l'AFC a pris en considération l'ensemble des moyens pertinents soulevés par les recourants. Le désaccord des recourants avec l'appréciation juridique ou factuelle retenue par l'autorité inférieure relève du fond (cf. infra consid. 7) et non d'une violation procédurale. Une autorité ne commet pas de déni de justice lorsqu'elle rejette des arguments après les avoir examinés et motivés.

Dès lors, la décision querellée satisfait aux exigences de motivation posées par la jurisprudence – les recourants ont d'ailleurs pu l'attaquer en toute connaissance de cause.

3.1.5 Partant, les griefs des recourants lié à la violation du droit d'être entendu et à celui du déni de justice sont infondés et doivent être rejetés.

3.2

3.2.1 Selon l'art. 33 al. 1 PA, l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Par ailleurs, tel qu'il est garanti à l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il y soit donné suite (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1 ; 129 II 497 consid. 2.2). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). Une telle manière de procéder ne viole pas le droit d'être entendu (ATF 124 V 90 consid. 4b ; 122 V 157 consid. 1d ; arrêt du TF 9C_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-3114/2022 du 23 mars 2023 consid. 3.3).

3.2.2 En l'occurrence, les recourants se plaignent que l'AFC n'a pas donné suite à leur réquisition de preuve sollicitée dans leur prise de position du 8 février 2024 (cf. pièce n° 28 des recourants), tendant à ce que l'autorité inférieure interpelle l'autorité requérante avant tout acte d'exécution. Ils fondent leur réquisition sur le courrier de la Banque du 8 décembre 2023 qui atteste que les personnes concernées ne détiennent aucun compte direct auprès de cet établissement. En substance, les recourants sollicitent

que l'AFC demande à l'autorité requérante de préciser le fondement factuel de sa demande au vu de cette absence de comptes directs.

3.2.3 Contrairement à ce que semblent soutenir les recourants, le Tribunal observe que la mesure d'instruction sollicitée s'avère objectivement superflue au regard des principes régissant l'assistance administrative internationale et de la motivation déjà fournie par l'AFC.

En premier lieu, il convient de relever que la demande d'assistance ne porte pas exclusivement, ni même principalement, sur l'existence de comptes bancaires détenus en nom propre par les personnes concernées (cf. supra Faits, let. A.c). Ainsi que l'a dûment exposé l'AFC dans la décision querellée, la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités repose sur le lien économique étroit existant entre les personnes concernées et le compte n° [1] dont l'autorité requérante ignore que le titulaire du compte est la société I._____ – une des raisons pour lesquelles elle n'a pas été contactée par l'autorité fiscale française – et dont les avoirs sont visés par la demande. Le courrier de la Banque, qui se limite à nier l'existence de comptes directs au nom des personnes physiques, est dès lors indifférent puisque l'autorité requérante cherche à obtenir des informations sur ce compte dont le recourant 1 a hérité et dont il n'a pas déclaré la succession auprès de l'Etat requérant. Ainsi, l'absence de comptes directs n'anéantit pas la pertinence des soupçons portant sur des avoirs détenus indirectement via une structure sociétaire.

En second lieu, l'AFC n'était pas tenue de solliciter un complément d'enquête auprès de l'autorité requérante pour constater cette évidence juridique. Interroger l'État requérant sur le point de savoir s'il maintenait sa demande malgré l'absence de comptes directs aurait été une formalité vide de sens, car la réponse ne pouvait être que positive : la demande vise précisément à élucider la nature et l'origine des avoirs du compte n° [1], indépendamment de la titularité formelle des comptes des personnes physiques.

Dès lors, l'AFC, en procédant à une analyse de la pertinence vraisemblablement des informations demandées par l'autorité requérante (cf. infra consid. 7.1.3), a considéré que le courrier de la banque du 8 février 2023 ne remettait pas en cause le fondement de la demande d'assistance et qu'aucun complément d'information n'était nécessaire puisque les renseignements concernant le compte n° [1] étaient explicitement demandés. Le refus de procéder à la mesure d'instruction sollicitée n'est donc pas

arbitraire et ne viole pas le droit d'être entendu, car cette mesure n'aurait pas été propre à élucider un fait déterminant pour l'issue de la cause.

3.2.4 Par conséquent, le grief des recourants doit être rejeté.

4.
4.1
4.1.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI CH-FR et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions sont largement calquées sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE ; ATF 142 II 69 consid. 2), qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète (avec un commentaire article par article), Paris 2019 (ci-après : le Commentaire MC OCDE). Différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales.

4.1.2 L'art. 28 CDI CH-FR été modifié par Avenant du 27 août 2009 (RO 2010 5683), en vigueur depuis le 4 novembre 2010, qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent sur des renseignements concernant l'année 2010 et les années suivantes (art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009). Le Protocole additionnel a quant à lui été modifié par Accord du 25 juin 2014 (RO 2016 1195), en vigueur depuis le 30 mars 2016, qui s'applique aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier 2010 (art. 2 par. 2 de l'Accord du 25 juin 2014), à l'exception de l'art. 1 al. 1 de l'Accord du 25 juin 2014, lequel s'applique uniquement aux demandes de renseignements pour des faits survenus à compter du 1er février 2013 (art. 2 par. 3 de l'Accord du 25 juin 2014).

4.1.3 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2020, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable, à l'exception du ch. XI par. 3 let. a du Protocole additionnel dans sa nouvelle version, pour ce qui concerne les faits antérieurs au 1er février 2013 (art. 2 par. 3 de l'Accord du 25 juin 2014). Etant donné que la demande mentionne le nom et l'adresse de la personne concernée 1, cela n'a toutefois pas d'incidence.

4.2

4.2.1 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 par la demande ; (c) une description des renseignements demandés ; (d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés et, (e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations).

4.2.2 En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (la liste de l'art. 6 al. 2 LAAF est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3, 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

4.2.3 En l'espèce, pour ce qui est de la forme de la demande, il faut considérer qu'elle est conforme aux exigences du ch. XI du Protocole additionnel, dès lors que la requête mentionne le nom des personnes concernées (cf. supra Faits, let. A.a et A.b), les impôts en cause (cf. supra Faits, let. A.b), la période visée (cf. supra Faits, let. A.b), le but de la demande (cf. supra Faits, let. A.b), qu'elle contient une description des renseignements demandés et mentionne l'identité de la Banque (cf. supra Faits, let. A.b). Dans la mesure où la requête du (...) 2023 contient tous les éléments requis, elle est également présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves sous réserve de l'examen de ces principes aux consid. 7.1.

5.

5.1 Dans leur mémoire de recours, les recourants indiquent à plusieurs reprises que la demande d'assistance administrative du (...) 2023 concerne uniquement la personne concernée 1. Ils font valoir que le contrôle fiscal de l'autorité requérante ne concerne pas la personne concernée 2 ni les recourants qui ne sont pas domiciliés en France, mais en Suisse et au « Bouthan ». Dès lors, les recourants considèrent que la personne

concernée 2 et eux-mêmes ne font pas l'objet du contrôle fiscal de l'autorité requérante.

Pour sa part, l'AFC considère que les personnes concernées 1 et 2 sont des personnes concernées par la requête de l'autorité fiscale française dans la décision litigieuse. L'autorité inférieure se détermine également dans ce sens dans sa réponse du 21 juin 2024 (cf. supra Faits, let. C.b). Elle considère ainsi que l'autorité requérante s'intéresse aux personnes concernées 1 et 2, bien que la personne concernée 2 ne soit pas nommément désignée sous la rubrique « identité et adresse de la personne concernée en France » au ch. 6 de la requête. L'autorité inférieure estime qu'il s'agit « d'un simple oubli de l'autorité requérante » et que cela « n'est pas de nature à fonder un doute sérieux sur la qualité de personne concernée » de la personne concernée 2. L'AFC souligne ensuite que les personnes concernées étaient mariées sous le régime de la communauté universelle avec une clause d'attribution intégrale de communauté et que partant l'examen de la situation fiscale de la personne concernée 1 impliquerait celle de la personne concernée 2. Enfin, l'autorité inférieure considère que l'autorité fiscale française demande également des informations relatives aux comptes bancaires détenus par la personne concernée 2.

Il y a donc avant tout lieu de déterminer qui sont les personnes concernées par la demande d'assistance de l'autorité requérante avant de procéder à l'examen des griefs au fond relatifs aux principes applicables en matière d'assistance administrative (cf. infra consid. 7).

5.2 Conformément à l'art. 3 let. a LAAF, la personne concernée est la personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements. Le ch. IX par. 3 du Protocole additionnel précise que la personne visée est 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. Partant, dans une demande d'assistance individuelle, telle que celle du cas d'espèce, la personne concernée est la personne qui fait l'objet du contrôle ou de l'enquête, et qui est identifiée par son nom ou par un autre moyen (ATF 146 II 172 consid. 7.1.1).

5.3 En l'espèce, le Tribunal relève que l'autorité requérante a expressément indiqué, sous la rubrique « identité et adresse de la personne concernée en France » au ch. 6 de la requête, l'identité de la personne

concernée 1 « feue A._____ ». La personne concernée 2 « feu B._____ » n'y est effectivement pas mentionnée. Sous la rubrique « informations générales pertinentes » au ch. 11 de la demande (cf. supra Faits, let. A.b), l'autorité requérante mentionne seulement la personne concernée 1, laquelle est soumise au contrôle fiscal. Toutefois, la personne concernée 2 est mentionnée à plusieurs reprises sous cette même rubrique (cf. supra Faits, let. A.b). En effet, l'autorité requérante précise que la personne concernée 1 est mariée sous le régime de la communauté universelle avec une clause d'attribution intégrale de communauté avec la personne concernée 2. Par ailleurs, la DNVSF indique que la personne concernée 1 et la personne concernée 2 détiennent des comptes bancaires non déclarés auprès de la Banque. Or, en tant que résidents fiscaux français, les « contribuables » étaient tenus de déclarer tous leurs comptes ouverts, clos, utilisés ou détenus en France ou à l'étranger, ainsi que leurs revenus mondiaux à l'autorité fiscale française. Enfin, l'autorité requérante indique qu'elle sollicite l'aide de l'AFC afin d'obtenir des informations sur les comptes détenus par les personnes concernées. De plus, sous la rubrique « renseignements demandés » au ch. 12 de la requête (cf. supra Faits, let. A.c), l'autorité fiscale française requiert expressément des informations concernant les personnes concernées en les désignant comme « les époux ».

Partant, le Tribunal constate, à l'instar de l'AFC, que la personne concernée 2 est une personne concernée par la demande de l'autorité requérante. L'absence de mention de la personne concernée 2 sous le ch. 6 en qualité de personne concernée résulte effectivement d'une omission de l'autorité fiscale française et ne saurait remettre en cause sa qualité de personne concernée dans la présente procédure (arrêt du TAF A-2749/2023 du 15 janvier 2024 consid. 6.1.2 in fine). En effet, l'autorité requérante cherche notamment à obtenir des informations sur le compte bancaire n° [1] détenu par la personne concernée 2 dans le but de savoir si celle-ci aurait éludé des impôts en France.

5.4 En ce qui concerne les recourants, le Tribunal relève d'abord qu'ils sont nommément désignés sous la rubrique « identité et adresse de la personne concernée en France » au ch. 6 de la requête comme les héritiers de la personne concernée 1 et également de la personne concerné 2 sous la rubrique « informations générales pertinentes » au ch. 11 de la requête (cf. supra Faits, let. A.b). En outre, l'autorité requérante a adressé aux recourants un courrier d'information concernant l'ouverture d'une procédure d'assistance administrative à leur égard (cf. pièces n° 11 et 12 des recourants). Ils sont cités en tant que « personne concernée ». Par conséquent,

les recourants, successeurs en droit des personnes concernées, sont concernés par la présente procédure en tant qu'ils représentent les personnes concernées 1 et 2 conformément à l'art. 18a LAAF (cf. supra consid. 1.3).

5.5 Au vu de ce qui précède, le grief des recourants doit être rejeté.

6.

6.1

6.1.1 Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.3 et 8.5.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi au sens de l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111). En tant qu'elle codifie le droit international coutumier, la CV s'applique aussi aux Etats non parties, ce qui est le cas de la France, qui n'a pas adhéré à cette convention (ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-6014/2019 du 1er juin 2022 consid. 5.3.1).

Cette présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 ; 142 II 218 consid. 3.3). En cas de doute sérieux, le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et les réf. citées). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (« sofort entkräftet ») en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 143 II 224 consid. 6.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4 ; arrêts du TAF A-7290/2023 du 3 avril 2025 consid. 2.7.1 ; A-5157/2023 du 28 août 2024 consid. 2.4).

6.1.2 Il n'est pas entré en matière lorsqu'une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi, notamment lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (art. 7 let. c LAAF). Cette disposition vise à concrétiser le principe de la bonne foi dans le domaine de l'assistance administrative (XAVIER

OBERSON, La mise en œuvre par la Suisse de l'art. 26 MC OCDE, in : IFF Forum für Steuerrecht 2012, p. 17). La Suisse est ainsi fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard, en particulier en lien avec les situations de nature à être couvertes par l'art. 7 let. c LAAF, et qu'il respecte les engagements qu'il a pris sur la façon d'appliquer la CDI concernée (ATF 143 II 224 consid. 6.4). Lorsqu'une partie prétend que la demande litigieuse repose sur des données volées, il convient d'examiner la compatibilité de la demande avec le principe de la bonne foi (arrêts du TAF A-486/2024 du 20 décembre 2024 consid. 5.2.1 et les réf. cit.).

6.2

6.2.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1 ; 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. cit.). La condition de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. cit.) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la « pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. cit.). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1 ; 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 ; arrêt du TAF A-6358/2023 du 5 août 2025 consid. 3.3.1). Lorsque l'Etat requérant expose avoir mis en lumière un fait qui lui permet de soupçonner que l'un de ses contribuables pourrait avoir soustrait des revenus imposables par l'intermédiaire d'un compte bancaire ouvert en Suisse, on ne voit pas qu'un lien de pertinence vraisemblable ferait défaut entre cet état de fait et la demande d'assistance administrative qui en découle et qui porterait sur plusieurs périodes fiscales, ni qu'une telle demande relèverait pour ce motif d'une pêche aux renseignements (arrêts du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid 7.4 ; 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

6.2.2 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles

manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; le rôle de l'Etat requis est assez restreint et se borne à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2 ; 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3). Par ailleurs, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

6.2.3 Sous l'angle de la plausibilité, il n'y pas lieu, dans le contexte de l'assistance administrative, d'établir si une personne concernée est effectivement ou non un ayant droit économique, ou même juridiquement titulaire d'un compte. Seule est déterminante pour savoir si un renseignement doit faire l'objet d'une assistance fiscale, la question de la pertinence vraisemblable. En effet, il suffit que ces renseignements apparaissent comme tel et en lien avec l'état de fait décrit dans la demande d'assistance pour que cette condition soit remplie (arrêts du TAF A-7189/2023 du 3 février 2026 consid. 4.3.2 ; A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.2.2).

6.2.4 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 »] ; ch. XI du Protocole additionnel ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « fishing expeditions » 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 (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 (parmi d'autres : arrêts du TAF A-6358/2023 du 5 août 2025 consid. 3.3.3 ; A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3).

6.3 Les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant cependant pas à être respectées. L'AFC dispose en effet des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. art. 28 par. 3 et 5 CDI CH-FR ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-3862/2021 du 30 août 2023 consid. 2.7).

6.4

6.4.1 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à cet Etat que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison d'une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêt du TAF A-5661/2023 du 4 juin 2025 consid. 3.6.1 et les réf. cit.).

6.4.2 Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêt A-5661/2023 du 4 juin 2025 consid. 3.6.2 et les réf. cit.). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat

requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5661/2023 du 4 juin 2025 consid. 3.6.2 ; A-4787/2020 du 7 avril 2025 consid. 4.2). Par ailleurs, peu importe que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1).

6.4.3 La question du respect du principe de la subsidiarité est étroitement liée au principe de la confiance, associé au principe de la bonne foi (cf. consid. 6.1.1 supra). Ainsi, à défaut d'élément concret, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsqu'il déclare expressément avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention. Cela étant, si la Suisse a des doutes sérieux quant au respect du principe de la subsidiarité, le principe de la confiance ne fait pas obstacle à la possibilité de demander un éclaircissement à l'Etat requérant (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1).

6.4.4 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables. Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêts du TAF A-4787/2020 du 7 avril 2025 consid. 4.4 ; A-2197/2022 du 3 décembre 2024 consid. 6.3.2) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3).

6.5 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (art. 28 par. 2 CDI CH-FR ; ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; 146 I 172 consid. 7.1.3). 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 (parmi d'autres : arrêt du TAF A-3906/2020 du 8 février 2023 consid. 7.7 et la réf. cit.). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3). 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 expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (parmi d'autres : arrêt du TAF A-4299/2023 du 5 septembre 2025 consid. 5.4). La dimension personnelle du principe de spécialité a été confirmée par le Tribunal fédéral dans de nombreux arrêts (parmi d'autre : arrêts du TF 2C_219/2022 du 30 janvier 2025 consid. 7.4 [prévu à la publication] ; 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 7.2 et 7.4 ; 2C_802/2022 du 11 octobre 2022 consid. 2.3). A la faveur d'une mise à jour du commentaire de l'art. 26 MC OCDE (cf. supra consid. 5.1.1) adoptée par le Conseil de l'OCDE le 19 février 2024, l'AFC a indiqué dans une communication du 19 mars 2024 qu'elle n'informerait plus à l'avenir l'Etat requérant que les renseignements obtenus ne peuvent être utilisés que dans le cadre de procédures relatives à la personne concernée, ce qui s'est reflété dans les dispositifs des décisions qu'elle a prononcées après cette date. A l'issue d'une analyse détaillée, le Tribunal a récemment jugé, dans un arrêt de principe, que la position de l'AFC ne satisfaisait pas pleinement aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale et confirmé la dimension personnelle du principe de spécialité (arrêt du TAF A_4889/2024 du 16 septembre 2025 [attaqué devant le TF, cf. procédure 2C_571/2025] consid. 8.1 à 8.4).

6.6

6.6.1 La transmission du nom d'une personne tierce non impliquée n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que la communication du nom de cette tierce personne non impliqués est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (ATF 144 II 29

consid. 4.2.3 ; 143 II 506 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 4.6.1). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissaient par pur hasard dans la documentation destinée à être transmise. Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 143 II 506 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 4.6.1). En d'autres termes, cela signifie que l'art. 4 al. 3 LAAF n'empêche pas la transmission d'informations relatives à des tiers non impliqués – telles que leur nom – si ces informations sont susceptibles d'être pertinentes pour l'objectif fiscal poursuivi et si leur transmission est nécessaire, c'est-à-dire si le fait de les supprimer ou de les caviarder irait à l'encontre du but de l'assistance fiscale internationale (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 144 II 29 consid. 4.2.3 et les réf. cit.). Ce n'est que si les informations concernant les tiers ne sont pas vraisemblablement pertinentes qu'elles ne doivent pas être transmises. Cela étant, en cas de transmission, les tiers dont les noms apparaissent sont protégés par le principe de spécialité (cf. consid. 6.4 supra) ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (art. 20 al. 2 LAAF).

6.6.2 En règle générale, il n'appartient pas au Tribunal de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, la Cour, saisie d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux et visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.2.1).

7.

7.1 Les recourants soutiennent que les informations demandées ne seraient pas vraisemblablement pertinentes et qu'elles constitueraient une pêche aux renseignements, car elles n'auraient aucun rapport avec l'état de fait et le but fiscal visé par la requête. Ils estiment également que l'AFC procéderait à un échange spontané d'informations en transmettant des renseignements qui concernent la personne concernée 2 et eux-mêmes, alors qu'ils ne font pas l'objet du contrôle fiscal par l'autorité requérante.

A l'appui de leur grief, les recourants allèguent d'abord que la demande ne concernerait que la personne concernée 1. La personne concernée 2 et eux-mêmes ne seraient pas visés par la requête. Ensuite, ils font valoir que la requête serait « insuffisamment étayée ». Celle-ci comporterait de nombreuses lacunes factuelles, en particulier, le fait que l'identité du titulaire du compte visé soit erronée, qu'il ne soit pas précisé qui possède les avoirs de ce compte et qu'aucun lien concret ne serait établi entre le compte visé et la personne concernée 1. De plus, les recourants soulignent que l'autorité requérante semble ignorer les informations recherchées puisque le titulaire du compte visé n'est pas la personne concernée 1, et que les personnes concernées ne détiennent aucun compte auprès de la Banque. Ils ajoutent que les personnes concernées ne sont ni actionnaires, ni organes, ni fondés de procuration, ni ayants droit économiques de la société I._____, titulaire du compte visé. Ainsi, la transmission des informations autres que celles de la personne concernée 1 constituerait un échange spontané d'information.

7.1.1 A titre liminaire, la requête est conforme aux exigences matérielles et formelles de la CDI CH-FR et du ch. XI du Protocole additionnel (cf. supra consid. 4.1.3 et 4.2.3). En outre, le Tribunal a relevé que l'autorité requérante s'intéresse à la situation fiscale des personnes concernées, représentées par les recourants (cf. supra consid. 5.4).

Il rappelle ensuite que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit dans la requête et les documents requis (cf. supra consid. 6.2.2). Il en va de même en ce qui concerne l'interdiction de la pêche aux renseignements (cf. supra consid. 6.2.4). En l'espèce, l'autorité fiscale française explique que sa demande a pour objet le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur le revenu pour les années 2013 à 2020, de l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2013 à 2017, de l'impôt sur la fortune immobilière pour les années 2018 à 2020 et des droits de mutation à titre gratuit pour l'année 2020, ainsi que l'enquête ou les poursuites en matière fiscale à l'égard des personnes concernées. Ces personnes détiendraient des comptes bancaires en Suisse non déclarés, dont le compte n° [1] détenu par la personne concernée 2, auprès de la Banque. L'autorité requérante précise que les personnes concernées, en tant que résidents fiscaux français, devaient déclarer les comptes détenus – directement ou indirectement – à l'étranger ainsi que l'ensemble de leurs revenus et de leur patrimoine (cf. supra Faits, let. A.b ; ch. 6, 9, 10 et 11 de la demande d'assistance). S'agissant des informations demandées, l'autorité requérante souhaite obtenir notamment les états de fortune, les relevés

bancaires et la copie des formulaires A, I, S, T ou tout autre document analogue concernant le compte bancaire n° [1], ainsi que les autres comptes non déclarés dont les personnes concernées seraient directement ou indirectement titulaire au sein de la Banque (cf. supra Faits, let. A.c ; ch. 12 de la demande d'assistance). Le but fiscal de la demande est de vérifier si les personnes concernées ont déclaré les avoirs détenus et les revenus générés par ces comptes à l'administration fiscale française. Il convient dès lors de retenir que l'autorité requérante a exposé de manière claire et détaillée et convaincante le complexe de faits sous-jacent à sa requête. Les informations sollicitées s'inscrivent pleinement dans cet objet, visant à identifier les avoirs et revenus liés au compte n° [1] ainsi qu'aux autres comptes non déclarés, détenus directement ou indirectement par les intéressés, pour les années fiscales 2013 à 2020. Partant, la demande d'assistance est suffisamment étayée et ne saurait s'apparenter à une « fishing expedition ».

7.1.2 Nonobstant le fait que le titulaire du compte n° [1] soit la société I._____ et que l'ayant droit économique soit le recourant 1, cela ne remet pas en cause la pertinence vraisemblable des renseignements requis par l'autorité fiscale française. En effet, le Tribunal rappelle que, dans le cadre de l'examen d'une demande d'assistance, il n'appartient pas à l'Etat requis d'établir si une personne concernée est ou non l'ayant droit économique ou la titulaire juridique d'un compte. Seule la pertinence vraisemblable des informations requises est déterminante (cf. supra consid. 6.2.3). En l'occurrence, l'autorité requérante a exposé que la personne concernée 2 détenait le compte bancaire non déclaré n° [1] auprès de la Banque et qu'elle sollicite expressément des informations sur ce compte afin d'établir les avoirs et revenus qui n'auraient pas été déclarés par les personnes concernées et les recourants. Dès lors, le fait que la personne concernée 2 ne soit pas le titulaire formel du compte est sans incidence étant donné que l'objectif poursuivi est de reconstituer la situation financière des intéressés pour vérifier si des impôts ont été éludés.

Il convient en outre de relever que le recourant 1 a été inscrit comme ayant droit économique dudit compte le 8 juillet 2014, soit trois mois après le décès de la personne concernée 2. Par ailleurs, ce compte a servi d'intermédiaire pour effectuer d'importants transferts de fonds entre une fondation panaméenne – héritée par les recourants de la personne concernée 2 – et la société H._____, projet porté par le recourant 1 (cf. pièce n° 30 p. 3 des recourants).

Il est ainsi établi que les informations relatives à ce compte sont vraisemblablement pertinentes pour déterminer les avoirs et revenus dont les

personnes concernées disposaient. Dès lors que cette pertinence vraisemblable est avérée au regard du but fiscal visé, il n'est pas décisif dans le cadre de la présente cause de savoir qui est l'ayant droit économique ou le titulaire juridique de ce compte.

7.1.3 Enfin, les recourants exposent qu'ils ne sont pas résidents fiscaux français et que la transmission de renseignement les concernant constituerait un échange spontané de renseignement. Le Tribunal rappelle que la procédure d'assistance administrative n'a pas pour vocation de trancher matériellement l'affaire. Il appartiendra aux recourants, s'ils contestent être assujettis à l'impôt en France, de faire valoir leurs arguments sur le fond et de produire toutes les pièces qui corroborent leur position devant les autorités françaises, lesquelles sont seules compétentes pour déterminer si les éléments transmis par la Suisse auront ou non un impact sur la procédure fiscale (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7 ; arrêt du TAF A-4299/2023 du 5 septembre 2025 consid. 5.5.1 in fine). De plus, étant donné que les informations demandées sont vraisemblablement pertinentes (cf. supra consid. 7.1.3) et que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements (cf. supra consid. 7.1.2), l'AFC ne procède pas à un échange spontané d'informations en transmettant les renseignements requis par l'autorité fiscale française.

7.1.4 Au vu de tous ces éléments, il y a lieu de rejeter le grief des recourants relatif à l'absence de pertinence vraisemblable des informations, à l'interdiction de la pêche aux renseignements et à l'échange spontané de renseignements.

7.2 Dans un autre grief, les recourants remettent en cause la bonne foi de l'autorité requérante au motif que celle-ci ne précise pas la source des informations qui a donné lieu à la présente requête. Ils font valoir que les éléments contradictoires fournis par l'autorité requérante dans sa demande, ainsi que le fait que ladite autorité ne connaisse pas le véritable titulaire du compte en banque visé, illustrerait le manque de recherches effectuées de manière préliminaire par l'Etat requérant, en amont de la demande d'assistance. Les recourants estiment ainsi que la requête est une « tentative maladroite d'obtenir des informations qui ne concernent pas ses contribuables ». Pour étayer ce grief, ils soutiennent qu'il n'est de toute évidence plus possible de présumer la bonne foi de l'autorité fiscale française étant donné que le Tribunal fédéral a reconnu sa mauvaise foi lors d'une précédente requête.

7.2.1 L'argument des recourants selon lequel l'autorité fiscale française n'aurait pas effectué de recherches préliminaires en amont de la demande d'assistance revient à mettre en doute l'affirmation de l'autorité requérante selon laquelle le principe de subsidiarité serait respecté, grief également allégué par les recourants. Ils considèrent ainsi que la DNVSF aurait violé le principe de subsidiarité, au motif qu'elle n'aurait pas utilisé tous les moyens disponibles en vertu de sa procédure nationale pour obtenir les informations demandées, notamment que les recherches préliminaires en lien avec le compte bancaire visé sont inexistantes puisque la personne concernée 2 n'est pas le titulaire dudit compte. A cet égard, ils font valoir que la société I._____, titulaire du compte n° [1], n'a pas été contactée avant la transmission de la demande d'assistance à l'AFC, autre raison pour laquelle l'autorité requérante n'aurait pas épuisé tous les moyens disponibles en vertu de sa procédure nationale pour obtenir les informations demandées. Pour tous ces motifs, les recourants considèrent que l'AFC aurait dû demander des éclaircissements à l'autorité requérante lorsqu'elle s'est aperçue que le compte visé n'appartenait pas aux personnes concernées. Le Tribunal examinera ainsi ensemble les principes de bonne foi et de subsidiarité.

7.2.2 A titre liminaire, les recourants se réfèrent à l'art. 47 de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne (LB, RS 952.0), lequel sanctionne la violation du secret bancaire, pour soutenir qu'il est inconcevable de faire droit à des demandes d'assistance qui contreviendraient à la législation helvétique. Pour rappel, les renseignements demandés doivent être compatibles avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, les règles sur le secret bancaire n'ayant cependant pas à être respectées. L'AFC dispose en effet des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (cf. supra consid. 6.3). En l'occurrence, les informations demandées par l'autorité requérante portent sur des renseignements bancaires qui sont vraisemblablement pertinents pour évaluer la situation fiscale des personnes concernées (cf. supra consid. 7.1.5). Partant, les informations ici en cause ont bel et bien été obtenues en conformité avec les mesures prévues par le droit suisse.

7.2.3 Dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, la Suisse est fondée à attendre de l'Etat requérant qu'il adopte une attitude loyale à son égard (cf. supra consid. 6.1.1 et 6.1.2). Ainsi, en vertu du principe de la confiance qui gouverne les rapports entre les parties à une CDI (cf. supra consid. 6.1.2), l'État requis – en l'espèce la Suisse,

agissant par l'AFC – n'a pas à remettre en question, à moins de doutes sérieux ou de contradictions manifestes, les affirmations de l'État requérant, qui déclare avoir agi conformément à la convention et épuisé ses sources de renseignements internes. Autrement dit, les déclarations de l'État requérant bénéficient d'une présomption d'exactitude et celui-ci n'a pas à apporter la preuve de ses affirmations (cf. supra consid. 6.1.1 et 6.4.3). A cela s'ajoute que le principe de subsidiarité n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables. Ce principe protège avant tout l'État 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'État requérant en vertu de sa législation interne (cf. supra consid. 6.4.1 et 6.4.4).

7.2.4 En l'occurrence, l'autorité fiscale française a indiqué dans sa requête avoir eu recours à tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements visés (cf. supra Faits, let. A.d). Cette déclaration revient en substance à affirmer que le principe de subsidiarité a été respecté. Le Tribunal doit en l'espèce se fier aux déclarations de l'autorité requérante dans la mesure où les allégations des recourants ne permettent pas de mettre en doute la bonne foi de l'autorité fiscale française. En effet, le Tribunal constate que les informations requises concernent essentiellement des comptes bancaires suisses, en particulier le compte n° [1] auprès de la Banque. Le fait que la société I._____ soit la titulaire du compte n° [1] est sans incidence puisque dans le cadre de l'examen d'une demande d'assistance, il est rappelé qu'il n'appartient pas à l'Etat requis d'établir si une personne concernée est ou non l'ayant droit économique ou la titulaire juridique d'un compte. Seule la pertinence vraisemblable des informations requises est déterminante – ce qui est le cas en l'espèce (cf. supra consid. 7.1.3). Le Tribunal relève ensuite que l'autorité requérante ne pouvait contacter la société I._____ préalablement à sa requête, d'une part, parce qu'elle ignore que cette société existe et qu'elle est la titulaire du compte n° [1], et, d'autre part, car cette société a son siège au Panama, soit en dehors du territoire français – elle ne pouvait donc pas la contacter. En outre, le fait que le véritable titulaire du compte bancaire visé ne soit pas la personne concernée 2 est une information qui illustre parfaitement le but de l'assistance administrative puisque cette information permettra à l'autorité requérante de prendre les mesures nécessaires à la correcte imposition des personnes concernées. Il en découle que l'autorité requérante ne disposait pas d'autres moyens que celui de l'assistance administrative pour obtenir des renseignements à cet égard, étant précisé que les personnes concernées sont justement soupçonnées

de ne pas avoir déclaré les avoirs et les revenus issus du compte susmentionné, pourtant imposables en France.

7.2.5 En ce qui concerne la source des « informations recueillies », les recourants reprochent essentiellement à l'autorité requérante de ne pas avoir précisé l'origine de ces renseignements puisque les informations transmises à l'AFC se sont révélées erronées – le titulaire du compte n° [1] n'étant pas la personne concernée 2. Ils considèrent donc que l'autorité fiscale française est de mauvaise foi. A l'appui de ce grief, ils se réfèrent à la jurisprudence du Tribunal fédéral publiée à l'ATF 143 II 224 dans laquelle le Tribunal fédéral a reconnu la mauvaise foi de l'Etat requérant. Cependant, il est nécessaire de contextualiser cette jurisprudence. En effet, le Tribunal rappelle que dans le cadre de cette affaire, les personnes qui étaient concernées par la demande avaient produit des preuves ayant permis d'établir que les personnes visées par la requête avaient été identifiées par l'autorité fiscale française à l'aide des données Falciani (ATF 143 II 224 consid. 6.6). Cette demande d'assistance se fondait donc sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (art. 7 let. c LAAF). C'est pourquoi la requête a été déclarée irrecevable.

À la différence de la situation visée par cette jurisprudence, il est établi en l'espèce que l'autorité requérante a suffisamment décrit le complexe de faits sous-jacent à sa demande. Les informations sollicitées présentent un lien direct avec l'objet de l'assistance, à savoir la détermination des avoirs et revenus issus du compte n° [1] et des autres comptes détenus, directement ou indirectement, par les personnes concernées, au regard de leurs obligations fiscales pour les années 2013 à 2020 (cf. supra consid. 7.1.2). Dès lors, l'autorité inférieure ne disposait d'aucun indice sérieux lui permettant de douter de la provenance des informations transmises par l'autorité fiscale française. Exiger de l'AFC qu'elle vérifie si les allégations françaises sont purement formelles reviendrait à adopter une attitude de défiance incompatible avec la présomption de bonne foi due à l'État requérant (cf. supra consid. 6.4.2 et 6.4.3). Or, les recourants n'établissent pas en quoi cette présomption devrait être écartée. Ils ne produisent aucun élément permettant de considérer que la demande repose sur des renseignements obtenus par des actes punissables au sens de l'art. 7 let. c LAAF. En effet, leur argumentation se limite à une simple référence à la jurisprudence précitée pour contester la bonne foi de l'autorité requérante, ils n'apportent dès lors aucun fait concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'administration fiscale française.

7.2.6 Au vu des éléments qui précèdent, le Tribunal ne constate pas de violation des principes de la bonne foi et de subsidiarité par l'autorité fiscale française. Les griefs des recourants doivent être rejetés.

7.3 Sous l'angle de la violation du principe de spécialité, les recourants font valoir que les droits de mutation à titre gratuit ne sont pas visés par la CDI CH-FR. Les informations demandées ne devraient donc pas être transmises à l'autorité fiscale française.

7.3.1 Il sied de rappeler que 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. supra consid. 6.5). Ce principe ne concerne pas la non-entrée en matière sur la demande d'assistance lorsque celle-ci porte sur des renseignements qui ne sont pas prévus par les dispositions régissant l'assistance administrative de la convention applicable au sens de l'art. 7 let. b LAAF.

7.3.2 En l'espèce, les recourants n'indiquent pas en quoi la transmission des renseignements demandés par l'autorité requérante pourrait être utilisée en violation du principe de spécialité. En pareille hypothèse, il n'y a pas lieu de retenir que les informations seront utilisées au détriment de tiers, ni qu'elles seront utilisées autrement que pour procéder à la taxation envisagée par l'autorité requérante, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi (cf. supra consid. 6.5 ; pour un exemple : ATF 142 II 161 consid. 2.1.3).

En ce qui concerne le grief des recourants sur les droits de mutation, l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR prévoit que les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la CDI ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2 de la CDI CH-FR. Le commentaire de l'OCDE de l'art. 26 par. 1 MC OCDE (par. 10.1), qui correspond à l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, précise que, pour autant que la Convention le prévoit, l'échange de renseignements et l'utilisation des renseignements échangés s'étendent aussi aux impôts qui ne sont pas expressément énumérés à l'art. 2 de la Convention. Ainsi, dans la mesure où la demande porte notamment sur les droits de mutation à titre gratuit pour l'année fiscale 2020, cet impôt entre dans le champ d'application de la

présente convention (arrêt du TAF A-5661/2023 du 4 juin 2025 consid. 3.1.2, 4.2.2 et 4.2.3).

Pour rappel, l'autorité fiscale française cherche à compléter l'assiette fiscale des personnes concernées pour déterminer le montant des impôts éventuellement éludés. A cet égard, les renseignements demandés (cf. supra Faits, let. A.c) que l'autorité inférieure entend communiquer sont vraisemblablement pertinents (cf. supra consid. 7.1.3) pour l'Etat requérant afin de servir le but fiscal annoncé dans sa demande. En effet, ces renseignements permettraient à l'autorité fiscale française d'établir précisément le montant des avoirs dont disposaient les personnes concernées. Par ailleurs, l'autorité requérante précise expressément qu'elle procède actuellement à l'examen de la situation fiscale des recourants pour le contrôle et le recouvrement notamment des droits de mutation à titre gratuit pour l'année 2020. A cette fin, le Tribunal a déjà considéré que les informations demandées présentaient un lien suffisamment concret avec la demande d'assistance administrative pour remplir la condition de pertinence vraisemblable (cf. supra consid. 7.1.3). Par conséquent, les droits de mutation doivent également être pris en compte et traités dans le cadre de l'assistance administrative (arrêt du TAF A-5661/2023 du 4 juin 2025 consid. 4.2.2 et 4.2.3).

7.3.3 Le Tribunal relève par ailleurs qu'au ch. 3 du dispositif de la décision querellée, l'autorité inférieure précise que les renseignements obtenus ne peuvent être utilisés qu'à l'égard des personnes concernées par la requête.

7.3.4 Dès lors, il apparaît que l'autorité fiscale française ne viole pas le principe de spécialité et que c'est à juste titre que l'AFC est entrée en matière sur la demande d'assistance.

8.

8.1 Dans leur mémoire de recours, les recourants allèguent une violation du droit de la sphère privée, arguant que les informations que l'AFC envisage de transmettre à l'autorité fiscale française seraient protégées par les art. 13 Cst et 8 CEDH, ainsi que par la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (aLPD, RS 253.1). Ils considèrent que leur droit à la protection de leur sphère privée serait prépondérant par rapport à l'intérêt de l'Etat requérant d'obtenir les renseignements sollicités, dès lors que l'intérêt de l'autorité fiscale française ne reposerait que sur des « soupçons insuffisamment étayés » et constituerait, de ce fait, selon eux, une pêche aux renseignements. Les recourants indiquent également que les

informations demandées sont des « données intimes » puisqu'elles concernent l'identité d'individus n'ayant aucun lien avec la personne concernée 1.

8.2 Le Tribunal rappelle que les données bancaires font partie intégrante du droit à la protection de la vie privée consacré à l'art. 13 Cst. et à l'art. 8 CEDH. En tant que restriction au droit fondamental à la protection de la sphère privée, la transmission à l'étranger de données bancaires de clients est soumise aux conditions de l'art. 36 Cst. et de l'art. 8 par. 2 CEDH, c'est-à-dire pour autant qu'il existe une base légale ou conventionnelle et un intérêt public, la mesure devant au surplus respecter le principe de la proportionnalité (ATF 139 II 404 consid. 7.1 ; 137 II 431 consid. 2.1.2 ; ATAF 2010/40 consid. 6.5). Afin de limiter au maximum une telle atteinte à la sphère privée des personnes concernées, l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR prévoit que seuls les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la législation fiscale interne de l'un des Etats contractants, notamment, seront échangés (ATF 147 II 13 consid. 3.4.2).

8.3 Selon la jurisprudence de la CourEDH, si l'art. 8 CEDH a essentiellement pour objet de protéger l'individu contre les ingérences arbitraires des pouvoirs publics dans sa vie privée notamment, il ne se contente pas de commander à l'Etat de s'abstenir de pareilles ingérences : à cet engagement négatif peuvent s'ajouter des obligations positives inhérentes à un respect effectif de la vie privée. Les obligations positives découlant de l'art. 8 CEDH ne font toutefois peser sur l'Etat que le devoir de prendre des mesures raisonnables et appropriées pour garantir le droit à la vie privée des justiciables. L'Etat doit ainsi préserver un juste équilibre entre l'intérêt général et les intérêts du justiciable concerné. Ainsi, en ce qui concerne la protection des données à caractère personnel, si l'Etat a l'obligation d'adopter une législation interne qui ménage des garanties appropriées pour empêcher toute utilisation de ces données qui ne serait pas conforme aux garanties prévues par l'art. 8 CEDH, toujours est-il que la protection de la confidentialité peut devoir s'effacer devant les nécessités liées à l'entraide administrative. En tout état de cause, l'Etat jouit d'une certaine latitude pour établir un juste équilibre entre la protection des intérêts publics poursuivis et celle des intérêts d'une partie à voir ses données rester confidentielles. Sous cet angle, la protection accordée aux données bancaires, soit des informations purement financières, est moins accrue que celle dont bénéficient les données intimes ou liées étroitement à l'identité de leur titulaire, de sorte que la marge d'appréciation dont dispose l'Etat est, dans ce contexte, large (ATF 149 I 316 consid. 6.5.1 et les réf. cit. ; ATF 148 I 349 consid. 5.3.2 et 5.3.3). En effet, les données bancaires ne sont pas des

données intimes ou étroitement liées à l'identité qui seraient soumises à une protection renforcée (ATF 148 I 349 consid. 5.3.3).

8.4 En l'espèce, il ressort avant tout du cadre légal en vigueur, en particulier de la LAAF, que sous réserve de remplir les conditions de l'assistance administrative, le transfert des renseignements envisagé doit être reconnu comme conforme au droit. A cet égard, la LAAF peut être considérée comme une lex specialis d'autres dispositions régissant la sphère privée à titre plus général (arrêt du TAF A-3837/2022 du 24 mai 2023 consid. 7.2 ; A-3736/2019 du 7 mars 2022 consid. 4.2.2). Comme examiné ci-dessus, les informations dont la transmission est envisagée remplissent les conditions de la pertinence vraisemblable et de la proportionnalité (cf. supra consid. 7.1.5). Par ailleurs les recourants n'amènent aucun élément qui permettrait de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (cf. supra consid. 7.2.6). Enfin, les informations demandées dans le cas d'espèce, à savoir des données bancaires du compte n° [1], ne sont pas des données intimes (cf. supra consid. 8.3) et elles ont un lien avec la personne concernée 2 et les recourants, notamment le recourant 1 qui est devenu l'ayant droit économique des avoirs de ce compte, qui sont des personnes concernées par la demande (cf. supra consid. 5.5). Il en découle que la transmission des informations relatives aux personnes concernées doit être considérée comme licite. Partant, le Tribunal ne retient pas que la procédure d'assistance administrative est, dans le cas présent, incompatible avec le principe général de la protection de la sphère privée tel qu'exprimé à l'art. 13 Cst. et à l'art. 8 CEDH.

8.5 Il découle de ce qui précède que le grief des recourants en lien avec la violation de l'art. 13 Cst. et de l'art. 8 CEDH est rejeté.

9.

9.1 A titre subsidiaire et dans l'hypothèse où les documents litigieux devaient être transmis à l'autorité fiscale française, les recourants requièrent, en se fondant sur l'art. 4 al. 3 LAAF, que les identités suivantes soient caviardées dans l'ensemble des documents à transmettre : « D._____ », « C._____ », « F._____ », « G._____ » et « la société H._____ ». Selon les recourants, seule l'identité de la personne concernée 1 ne devrait pas être occultée puisqu'il s'agit de la seule personne qui fait l'objet du contrôle fiscal de l'autorité requérante.

9.2 Le Tribunal relève d'abord que les recourants ne sont pas légitimés à formuler des conclusions pour faire valoir leurs propres intérêts et ceux de

tiers (ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2 ; arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 non-publié in : ATF 147 II 116).

Nonobstant ce qui précède et par surabondance de moyens, le Tribunal rappelle que la transmission du nom d'une personne tierce non impliquée n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que la communication du nom de cette tierce personne non impliquée est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Pour rappel, le Tribunal a déjà constaté que les informations demandées sont vraisemblablement pertinentes et en rapport avec l'objectif fiscal visé par l'autorité requérante (cf. supra consid. 7.1.3).

9.3 En l'espèce, le Tribunal observe d'abord que le grief des recourants en tant qu'il concerne le caviardage de leurs noms et de ceux de tiers est irrecevable.

Par surabondance de moyen, il constate ensuite que le nom du recourant 2 « D._____ », n'apparaît dans aucune des informations susceptibles d'être transmises à l'autorité requérante. Le grief du caviardage à son sujet est donc irrecevable.

Quant au recourant 1 « C._____ », il est nommément désigné comme ayant droit économique du compte n° [1] sur les formulaires A dont la transmission est expressément requise par l'autorité requérante. L'indication de son nom dans les renseignements à transmettre constitue ainsi, une information vraisemblablement pertinente (cf. supra consid. 7.1.3). La suppression du nom du recourant 1 viderait de sens la demande d'assistance et à l'égard des formulaires A.

Il en va de même du nom de G._____.

S'agissant de F._____, les recourants indiquent qu'il s'agit d'un avocat inscrit au barreau de Genève, conseil du recourant 1. Ils estiment que son nom ainsi que les transactions du 19 janvier 2015 et du 15 juillet 2015 sous les références « [2] » et « [3] » doivent être caviardées. Le Tribunal relève, à titre superfétatoire, que ces transactions correspondent au paiement d'une facture et à un versement intitulé « honoraires ». Les recourants n'expliquent pas la raison de ces versements et ils n'indiquent pas le rôle joué par F._____ dans le cadre de la société, notamment si celui-ci a agi dans le cadre d'une activité typique d'un avocat (représentation en justice,

rédaction d'actes juridiques, défense des droits du client), ce qui n'apparaît pas dans la documentation. Dès lors, le nom de F._____ ne doit pas être occulté puisque ces informations sont vraisemblablement pertinentes pour permettre à l'autorité requérante de comprendre la situation patrimoniale globale des personnes concernées.

Enfin, concernant la société H._____, les recourants requièrent à ce que les transactions effectuées en faveur de la société H._____ datées des (…) 2014, (…) 2014, (…), (…) et (…) 2015, (…) 2015, (…) 2015 et (…) 2015 ayant les références « [4] », « [5] », « [6] », « [7] », « [8] », « [9] », « [10] » et « [11] » soient occultées. L'examen des renseignements requis et des pièces produites par les recourants permettent au Tribunal de constater, au surplus, que la société I._____ a joué un rôle d'intermédiaire (cf. pièce n° 30 de la recourante ; supra consid. 7.1.3) dans le cadre de plusieurs transferts de fonds entre une société panaméenne héritée par les recourants de la personne concernée 2 et la société H._____ – les fonds étaient versés en faveur de la société H._____. Partant, l'identité de cette société ainsi que les transactions y afférentes sont vraisemblablement pertinentes pour l'autorité requérante. Ces informations lui permettront de comprendre la structure patrimoniale mise en place par les personnes concernées afin d'évaluer la situation fiscale globale et procéder à la taxation.

9.4 Il découle de ce qui précède que le caviardage de ces informations risquerait de vider le sens la demande d'assistance administrative puisque ces renseignements sont vraisemblablement pertinents et propres à permettre l'imposition en France des personnes concernées. Le grief des recourants au sujet du caviardage de leurs noms et de ceux de tiers est irrecevable et aurait, au surplus, été rejeté.

10.
Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté.

11.
Les recourants qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal

administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

12.
Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

13.
La présente décision rendue dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral (art. 83 let. h de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le délai de recours est de dix jours (art. 100 al. 2 let. b LTF). Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.
Les frais de procédure, d’un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge des recourants. Ceux-ci sont prélevés sur l’avance de frais d’un montant de 5’000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

3.
Il n’est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé aux recourants et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège : Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner Fabio Iannicelli

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. 84*a*, 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'autorité inférieure (n° de réf. […] ; acte judiciaire)