



A-487/2024

Arrêt du 20 décembre 2024

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Keita Mutombo, Jürg Steiger, juges,
Delia Devecchi, greffière.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
les deux représentés par
Maître Marc Bonnant,
recourants,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
autorité inférieure.

Objet

Assistance administrative (CDI CH-FR).

Faits :**A.**

A.a Le (...) 2023, le service français d'échange d'informations en matière fiscale (la Direction générale des finances publiques françaises, ci-après : l'autorité requérante, l'autorité fiscale française ou la DGFIP) a adressé une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). 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 la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (RS 0.672.934.91 ; ci-après : CDI CH-FR).

A.b Dans sa requête, l'autorité fiscale française a indiqué que A. _____ (ci-après : la personne concernée) fait l'objet d'un contrôle en matière d'impôts sur le revenu et la fortune pour les années fiscales 2013 à 2021. Dans le cadre d'une précédente demande d'assistance administrative datée du (...) 2022, référenciée (...), l'AFC a transmis à l'autorité fiscale française des informations concernant les avoirs financiers détenus par B. _____ (ci-après : la société habilitée à recourir) auprès de la banque (...) en Suisse. Ces informations ont permis de confirmer que la personne concernée est bénéficiaire économique des avoirs financiers détenus par cette société. De plus, il est ressorti des informations transmises que la société habilitée à recourir est également titulaire d'un compte à la banque (...) à Genève (ci-après : la détentrice de renseignements) sous le N° IBAN (...). En effet, le 7 mars 2016, la société habilitée à recourir a procédé à un virement de USD (...) de son compte détenu auprès de la détentrice de renseignements vers son compte à la banque (...) de Genève. La DGFIP précise encore que la personne concernée n'a pas déclaré ces avoirs et revenus d'avoirs à l'étranger et qu'elle n'a transmis aucune information à ce sujet, malgré plusieurs demandes de l'administration fiscale française. La demande d'assistance administrative vise ainsi à obtenir la documentation bancaire du compte de la personne concernée auprès de la détentrice de renseignements, ainsi que des autres comptes bancaires dont elle serait également titulaire auprès de cet établissement, afin d'établir les montants des impôts sur le revenu et sur la fortune élundés par la personne concernée.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de la personne concernée et en vue d'effectuer sa correcte taxation en France, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

« a) Veuillez communiquer s'agissant du compte n° (...) ouvert à [la détentrice de renseignements] :

- la copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue ;
- la copie des états de fortune au 1^{er} janvier des années 2013 à 2021 ;
- les relevés complets de compte sur la période du (...)/2013 au (...)/2022, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veuillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values) ainsi que le montant des impôts payés sur ces revenus ;
- la copie des opérations bancaires passées sur ce compte notamment la copie des ordres de virements avec un autre établissement bancaire suisse ou des établissements bancaires français ;
- en cas de clôture du compte, veuillez indiquer la date du transfert des avoirs, l'identité du bénéficiaire effectif des fonds ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.

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

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

Par ailleurs, l'autorité requérante précise dans sa demande :

« (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 du 29 août 2023, l'AFC a requis de la détentrice de renseignements la production, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements demandés par l'autorité requérante. La détentrice de renseignements a en outre été priée d'informer la personne concernée et les éventuelles personnes habilitées à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, dans un délai de dix jours, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Le 14 septembre 2023, dans le délai prolongé par l'AFC, la détentrice de renseignements a transmis les informations demandées. Elle a également indiqué avoir informé la personne concernée et la personne habilitée à recourir de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

B.c Par courriel du 3 octobre 2023, Me Marc Bonnant (ci-après : le mandataire) a annoncé à l'AFC, procurations à l'appui, représenter les intérêts de la personne concernée et de la personne habilitée à recourir.

B.d Par courriel crypté du 5 octobre 2023, l'AFC a mis à disposition du mandataire l'intégralité du dossier pour consultation. Par ailleurs, elle lui a communiqué 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.

B.e Suite à plusieurs prolongations de délai, le mandataire a transmis à l'AFC les observations de ses mandants par courrier du 6 novembre 2023, en s'opposant à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale française.

C.

Par décision finale du 22 décembre 2023, notifiée au mandataire de la personne concernée et de la société habilitée à recourir, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la détentrice de renseignements.

D.

D.a Le 22 janvier 2024, la personne concernée (ci-après : le recourant 1) ainsi que la société habilitée à recourir (ci-après : la recourante 2 ; ensemble : les recourants) agissant conjointement par l'intermédiaire de leur mandataire, ont interjeté 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 22 décembre 2023.

Les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à la forme, à ce que leur recours soit déclaré recevable. Au fond, ils ont conclu à l'annulation de la décision finale de l'AFC du 22 décembre 2023 et, principalement, à ce que la demande d'assistance administrative du (...) 2023 soit déclarée irrecevable ; subsidiairement, ils ont conclu à ce que la demande d'assistance administrative du (...) 2023 soit rejetée.

D.b Dans sa prise de position du 14 mars 2024, l'AFC a renoncé à déposer une réponse et a renvoyé le Tribunal à sa décision finale du 22 décembre 2023.

E.

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

Droit :

1.

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

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 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 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

1.4 En l'espèce, le recourant 1 est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue. S'agissant de la recourante 2, l'AFC l'a informée de la procédure en cours conformément à l'art. 14 al. 2 LAAF et lui a notifié la décision finale du 22 décembre 2023 en qualité de personne habilitée à recourir (Faits, let. B.a, B.b et C). Dans ces circonstances, la recourante 2 dispose, conformément à l'art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse, de sorte que la qualité pour recourir lui est également reconnue.

1.5 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (art. 20 al. 1 LAAF ; FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 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 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n°1146 ss).

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

2.3 En l'espèce, les recourants allèguent d'abord que la demande d'assistance administrative se fonderait originairement sur des données dérobées à la filiale genevoise de la banque HSBC par Hervé Falciani (lesdites « données Falciani ») et contreviendrait de ce fait au principe de la bonne foi. Ils soutiennent ensuite que l'autorité requérante n'aurait pas épuisé toutes les sources de renseignement dont elle disposait en droit interne, ce qui violerait le principe de subsidiarité. Enfin, les recourants estiment que l'autorité requérante n'aurait pas fait valoir des indices suffisants selon lesquels la personne concernée n'a pas rempli ses obligations fiscales. Compte tenu de l'ampleur des renseignements requis, il subsisterait un doute quant à leur pertinence vraisemblable et au respect du principe de proportionnalité.

2.4 Le Tribunal examinera d'abord le droit applicable *ratione temporis* et *materiae* à la demande d'assistance administrative en cause (consid. 3 *infra*) et les conditions formelles de recevabilité de celle-ci (consid. 4 *infra*). Il traitera ensuite les différents griefs d'ordre matériel des recourants en lien avec les violations alléguées du principe de la bonne foi (consid. 5 *infra*), de la subsidiarité (consid. 6 *infra*), de l'exigence de pertinence vraisemblable et de la proportionnalité (consid. 7 *infra*).

3.

3.1 L'assistance administrative avec la France est actuellement régie par l'art. 28 CDI CH-FR, largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions ont été modifiées par un Avenant du 27 août 2009 (ci-après : l'Avenant du 27 août 2009 ; RO 2010 5683), en vigueur depuis le 4 novembre 2010, qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2010 et/ou les années suivantes (art. 11 par. 3 de l'Avenant du 27 août 2009 ; arrêts du TAF A-1312/2022 du 14 avril 2023 consid. 3.2 ; A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.1.2 ; A-1620/2021 du 4 mars 2022 consid. 3.2 et réf. citées). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4

[en lien avec la CDI CH-FR] ; arrêt du TAF A-1312/2022 précité consid. 3.2). La CDI CH-FR s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de chacun des Etats contractants (art. 2 ch. 1 CDI CH-FR).

3.2 En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur la période fiscale du (...) 2013 au (...) 2021 en ce qui concerne l'impôt sur le revenu et la fortune, l'ensemble des dispositions susmentionnées sont applicables.

4.

4.1 Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification ; (b) la période visée par la demande ; (c) une description des renseignements recherchés ; (d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés et, (e) dans la mesure où ils sont connus, le nom et l'adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés (le détenteur d'informations).

4.2 En l'espèce, la requête d'assistance administrative présentée par la DGFIP le (...) 2023 contient l'ensemble des renseignements requis par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Elle mentionne en effet le nom de la personne faisant l'objet du contrôle, les périodes visées par la demande, la description des renseignements demandés, le but fiscal poursuivi ainsi que la détentrice de renseignements (Faits, let. A.b et A.c supra).

5.

5.1

5.1.1 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 (art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111] laquelle, en tant qu'elle codifie le droit international coutumier, s'applique aussi aux Etats non parties, ce qui est le cas de la France, qui n'a pas adhéré à cette convention [parmi d'autres : ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-6014/2019 du 1^{er} juin 2022 consid. 5.3.1]). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis

ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; la présomption de bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis et concrets (ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 ; 142 II 218 consid. 3.3). Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption, ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant, est une question d'appréciation des preuves (arrêt du TF 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

5.1.2 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, 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 (arrêt du TAF A-4154/2017 du 21 août 2018 consid. 2.4.2 ; arrêt du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 3.1.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_819/2017 du 2 août 2018]).

A cet égard, le Tribunal fédéral a jugé que l'Etat requérant qui achète des données volées en Suisse dans le but de former une demande d'assistance viole le principe de la bonne foi. Hormis ce cas, il a expressément souligné que le point de savoir si l'Etat requérant s'était comporté de mauvaise foi à l'égard de la Suisse en présentant une demande en lien avec des données volées au sens de l'art. 7 let. c LAAF devait s'examiner dans chaque cas d'espèce (ATF 143 II 224 consid. 6.4, arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.3). Dans son arrêt publié aux ATF 143 II 224, le Tribunal fédéral a considéré que l'Etat requérant qui a formé l'engagement de ne pas utiliser des données volées et qui dépose une demande d'assistance en lien de causalité avec lesdites données est réputé agir de mauvaise foi. Dans un tel cas, si l'on est en présence de données provenant d'actes effectivement punissables en droit

suisse (au sens de la jurisprudence, voir ATF 143 II 202 consid. 8.5.6), l'art. 7 let. c LAAF est applicable et la Suisse doit refuser l'assistance (ATF 143 II 224 consid. 6.4 à 6.7 ; arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 5.3 et 5.4 ; arrêt du TAF F-1727/2021 du 28 avril 2023 consid. 2.4.3). En revanche, la simple utilisation par l'Etat requérant de données obtenues illégalement ne suffit pas pour retenir une violation du principe de la bonne foi ; la constatation d'une telle violation suppose un examen des circonstances du cas d'espèce (arrêt du TF 2C_648/2017 du 17 juillet 2018 consid. 2.3.3). Le Tribunal de céans a également précisé que le simple fait de figurer sur la « liste Falciani » ne saurait conférer à la personne concernée une sorte d'immunité, lorsque des investigations sans rapport avec ces données éveillent des soupçons d'infractions fiscales à son encontre (arrêt du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 5.2.1.2).

5.2

5.2.1 En l'espèce, les recourants font état de trois demandes d'assistance administrative que l'autorité fiscale française a adressées, entre 2015 et 2021, aux Iles Vierges britanniques, au Panama et au Liechtenstein, concernant différentes entités offshore liées au recourant 1. Ils allèguent ensuite, qu'il ressortirait d'un courrier des autorités fiscales françaises reçu par le recourant 1 le (...) 2022, que l'existence de l'une de ces entités aurait été découverte sur la base des « fiches HSBC communiquées au service par l'autorité judiciaire ». Les recourants avancent que les demandes d'assistance précitées se basent sur des données volées et que les informations récoltées à leur issue ont servi de fondement pour la demande de la DGFIP à l'AFC datée du (...) 2022. Cette dernière ayant permis à l'autorité requérante de découvrir l'existence d'un compte bancaire du recourant 1 auprès de la détentrice de renseignements (Faits, let. A.b supra) et de déclencher la demande d'assistance administrative litigieuse, il existerait selon les recourants un lien de causalité indirecte entre les « données Falciani » et la demande d'assistance administrative litigieuse.

5.2.2 Dans sa décision finale du 22 décembre 2023, l'AFC a relevé que, selon la détermination des recourants du 6 novembre 2023, le recourant 1 aurait eu connaissance du prétendu et potentiel lien avec les données Falciani suite au courrier reçu des autorités fiscales française le 23 décembre 2022. Le recourant 1 aurait ainsi eu l'occasion de faire valoir ce grief dans la précédente procédure relative à la demande d'assistance administrative datée du (...) 2022, ce qu'il n'a pas fait. L'AFC a rendu le 7 mars 2023 une décision finale entrée en force et les renseignements demandés ont été transmis à l'autorité fiscale française. La présente demande d'assistance se fonde ainsi sur les informations transmises par

l'AFC aux autorités fiscales françaises dans le cadre de cette précédente demande d'assistance administrative, et non sur des données volées. Par conséquent, rien ne permet selon l'autorité inférieure de remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante.

5.2.3 Le Tribunal observe, avant tout, qu'à l'appui de leur allégué selon lequel l'existence de l'une des entités liées au recourant 1 aurait été découverte sur la base des « fiches HSBC communiquées au service par l'autorité judiciaire », les recourants produisent uniquement l'extrait d'un document qui n'est ni daté ni signé et qui est désigné comme étant le courrier de l'autorité fiscale française reçu par le recourant 1 le (...) 2022. Or, ce document ne contient aucun élément relatif aux fiches HSBC ou à des données volées. Cet extrait de courrier retrace principalement différentes demandes d'assistance adressées par l'autorité fiscale française à d'autres Etats, sans contenir toutefois aucune indication qui laisserait supposer que des données auraient été acquises de manière illicite par la France. Les recourants, qui basent toute leur argumentation sur cette pièce, ne produisent donc aucun élément probant à l'appui de leurs allégations. A cet égard, le Tribunal rappelle que, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, le renversement de la présomption de la bonne foi d'un Etat doit reposer sur des éléments établis et concrets (consid. 5.1.1 supra). Or, il ne ressort nullement des pièces produites par les recourants que l'autorité requérante fonderait – directement ou indirectement – la demande d'assistance litigieuse sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse. Puisqu'aucun lien – direct ou indirect – n'est établi entre la demande d'assistance et une origine prétendument illicite des données, l'art. 7 let. c LAAF ne peut trouver application ici.

5.2.4 Il n'est ensuite pas contesté que la demande d'assistance litigieuse est en lien de causalité direct avec la demande datée du (...) 2022. Dans cette précédente procédure, l'AFC avait considéré que toutes les conditions pour accorder l'assistance administrative à l'autorité fiscale française étaient remplies. La décision finale de l'AFC rendue le 7 mars 2023 est entrée en force et les informations ont été transmises à l'autorité fiscale française. Il est ainsi établi que la demande d'assistance litigieuse se fonde directement sur des informations obtenues de l'AFC de manière licite.

5.2.5 Dans ces circonstances, rien ne permet de mettre en doute les explications fournies par la DGFIP dans sa requête. Le grief des recourants relatif à la violation du principe de la bonne foi doit donc être rejeté.

6.

6.1

6.1.1 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6 ; 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5). 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 (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4).

6.1.2 Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3, A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). 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-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 ; A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7).

6.1.3 Conformément au principe de la confiance (consid. 5.1.1 supra), à défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêts du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

6.2

6.2.1 En l'espèce, l'autorité fiscale française a expressément affirmé, au chiffre 14 de sa demande d'assistance administrative, qu'« elle a utilisé

tous les moyens disponibles sur son propre territoire pour obtenir les renseignements, excepté ceux qui donneraient lieu à des difficultés disproportionnées » (Faits, let. A.c in fine supra), conformément au ch. XI par. 1 du Protocole additionnel. Les recourants n'ont amené aucun élément permettant d'infirmer les déclarations de l'autorité requérante selon lesquelles sa demande est conforme à sa législation, à ses pratiques administratives et à la CDI CH-FR. En vertu du principe de la confiance, les simples allégations des recourants ne sont pas de nature à remettre en cause les déclarations de l'autorité fiscale française confirmant l'épuisement des voies internes.

6.2.2 A cela s'ajoute que, selon l'exposé de la demande d'assistance, le recourant 1 n'a pas coopéré, malgré les demandes de l'autorité fiscale française. Celle-ci déclare en effet avoir interrogé le recourant 1 sur la détention d'avoirs à l'étranger. L'intéressé n'a pas transmis les informations demandées et nie expressément détenir des avoirs à l'étranger (Faits, let. A.b supra). Le recourant 1 a donc été interrogé par l'autorité requérante quant à la détention d'avoirs à l'étranger, alors qu'elle n'était même pas tenue de l'interpeler à ce sujet. En effet, selon la jurisprudence du Tribunal, lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, celui-ci peut déposer une demande d'assistance sans même avoir à s'adresser au préalable au contribuable concerné (consid. 6.1.2 supra). Dans ces circonstances, le dépôt d'une demande d'assistance administrative pour obtenir les informations requises est conforme au principe de subsidiarité.

6.2.3 Au vu de ce qui précède, le grief des recourants relatif à la violation du principe de subsidiarité doit être rejeté.

7.

7.1

7.1.1 Aux termes de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale interne des Etats contractants (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3, non publié à l'ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2017 II 336, 363). La condition de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la « pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont

il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). 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).

7.1.2 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; le rôle de l'Etat requis est assez restreint et se borne à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2 ; 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). 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).

7.1.3 En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant (consid. 4.1 supra), le Tribunal fédéral a retenu que celle-ci 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).

7.1.4 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 par. 2 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), 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 : arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les demandes d'assistance administrative qui ne désignent pas nommément les personnes concernées doivent faire l'objet d'un contrôle plus approfondi afin d'exclure l'existence d'une « pêche aux renseignements » dite aussi, « fishing expedition ». Ces conditions, applicables aux demandes groupées ainsi qu'aux demandes collectives, sont plus strictes que celles applicables aux demandes individuelles (ATF 146 II 150 consid. 6.1.3 ; 139 II 404 consid. 7.2.3 ; 143 II 628 consid. 5.1). En effet, pour ces dernières, la simple référence à une enquête en cours contre un contribuable individuel déterminé suffit normalement à écarter l'« idée que la demande [soit] aléatoire ou spéculative » (LUC GONIN, Le concept, central, de pertinence vraisemblable en matière d'assistance administrative internationale, in : Archives de droit fiscal suisse (ASA) 89, 2020/2021, p. 595 ; Commentaire OCDE relatif à l'art. 26 MC OCDE, art. 5 II. 5.2).

7.2

7.2.1 Les recourants estiment que les conditions développées par le Tribunal fédéral pour les demandes d'assistance administrative qui ne désignent pas nommément les personnes concernées s'appliqueraient par analogie

au cas d'espèce. Ils se méprennent sur ce point. En effet, la demande du (...) 2023, qui porte sur une seule personne concernée (le recourant 1), est une demande individuelle. Il n'y a donc pas lieu d'examiner ici le respect des conditions concernant les demandes collectives ou groupées.

7.2.2 Les recourants soutiennent aussi qu'au regard de l'ampleur des documents demandés et de la formulation somme toute vague de la demande, le principe de proportionnalité ne serait pas respecté. Il sied tout d'abord de relever que la demande du (...) 2023 est conforme aux exigences du ch. XI du Protocole additionnel et est par conséquent présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves (consid. 4.1 et 4.2 supra). Le Tribunal rappelle en outre 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 et les documents requis (consid. 7.1.3 supra). En l'occurrence et pour rappel (Faits, let. A.b supra), la DGFIP a exposé procéder à l'examen de la situation fiscale du recourant 1 pour la période 2013 à 2021. La DGFIP a indiqué avoir eu connaissance d'un compte bancaire du recourant 1 auprès de la détentrice de renseignements grâce à la demande d'assistance administrative datée du (...) 2022. La demande litigieuse vise par conséquent à obtenir des informations sur ce compte auprès de la détentrice de renseignements, ainsi que sur les autres comptes bancaires que le recourant 1 détiendrait, directement ou indirectement, dans cette même banque. Ces informations sont nécessaires à la DGFIP pour établir le montant des impôts sur le revenu et la fortune du recourant 1 pour la période concernée. Par conséquent, il existe incontestablement un lien entre l'état de fait décrit dans la requête et les documents requis.

7.2.3 La condition de la pertinence vraisemblable est dès lors remplie et le principe de proportionnalité respecté. Ce grief des recourants doit donc également être rejeté.

8.

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.

9.

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.

10.

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

11.

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge 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 :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Delia Devecchi

Indication des voies de droit :

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

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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