



Cour I
A-4889/2024

Arrêt du 16 septembre 2025

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Jürg Steiger, Iris Widmer, Pierre-Emmanuel Ruedin,
Keita Mutombo, juges,
Delia Devecchi, greffière.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____ SA,
4. **D.** _____ SA,

tous représentés par

Maître Xavier Oberson et Maître Anne Tissot Benedetto,
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 française, ci-après : DGFIP, l'autorité requérante ou l'autorité fiscale française) a adressé deux demandes d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC), référencées [1] et [2]. Ces deux demandes sont fondées sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (RS 0.672.934.91 ; ci-après : CDI CH-FR).

Dans ses requêtes, l'autorité fiscale française a indiqué que A. _____ (ci-après : la personne concernée) faisait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur les années 2020 à 2023. L'autorité requérante a expliqué que dans les déclarations de revenus déposées pour les années 2020 et 2021, il n'avait déclaré aucun revenu et indiqué comme domicile (...) en Suisse. L'autorité fiscale française considère toutefois qu'il existe un faisceau d'indices permettant d'établir une domiciliation fiscale en France. D'une part, la personne concernée dispose d'une adresse à Paris, à laquelle des courriers et magazines sont régulièrement reçus et pour laquelle il n'existe pas d'adresse de réexpédition. D'autre part, la personne concernée a souscrit un abonnement dans une salle de sport à Paris à compter du (...) 2019. En outre, la personne concernée est associée et détient des participations dans quatre sociétés françaises, propriétaires de plusieurs biens immobiliers. Elle est également propriétaire d'une maison en indivision pour un tiers en France. Selon l'autorité requérante, ce faisceau d'indices permettrait d'établir une domiciliation fiscale en France et de soumettre la personne concernée à l'impôt sur le revenu. Or, en tant que résident fiscal français sur la période contrôlée, la personne concernée aurait dû déposer des déclarations de revenus en mentionnant l'ensemble de ses revenus perçus en France et à l'étranger. Elle aurait aussi dû déclarer les références de tout compte ouvert, détenu, utilisé ou clôturé à l'étranger au cours de l'année de déclaration.

A.b La demande référencée [1] (n° AFC [1]) précise qu'à compter de 2018, l'obligation déclarative a été étendue à tout compte ouvert, détenu, utilisé ou clôturé à l'étranger, en qualité de titulaire ou de bénéficiaire d'une procuration, lorsque le contribuable agit pour lui-même ou pour une personne ayant la qualité de résident.

La DGFIP déclare avoir été informée que la personne concernée est titulaire d'un compte bancaire (...) en Suisse auprès de la banque E. _____. Elle précise que le contribuable dispose d'une simple faculté de produire la totalité des relevés des comptes bancaires utilisés par lui-même et les membres de son foyer fiscal pour des opérations privées pendant la période vérifiée. S'il ne le fait pas, l'autorité fiscale française a l'obligation d'exercer son droit de communication en France ou de déposer une demande d'assistance administrative internationale pour obtenir ces relevés. Dans le cas d'espèce, la personne concernée n'a pas produit de relevés des comptes financiers, malgré une demande de l'autorité fiscale française à ce sujet. La demande [1] vise donc à obtenir ces informations. Dans cette demande, la DGFIP a adressé à l'AFC les questions suivantes :

« Bien vouloir confirmer que A. _____ est titulaire, co-titulaire et/ou bénéficiaire économique au cours de la période du (...) 2020 au (...) 2023 de ce compte bancaire ouvert auprès de la banque E. _____ en Suisse sous les références suivantes :

[IBAN] / [BIC]

(a) Dans l'affirmative, veuillez communiquer :

1. Les états de fortune au 1^{er} janvier des années 2020 à 2023. Bien vouloir préciser, le cas échéant, le montant des actifs immobiliers détenus au 1^{er} janvier des années 2020 à 2023.
2. Les relevés sur la période du (..) 2020 au (...) 2021, 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 le compte de destination et le territoire concerné (sic).
5. En cas de détention du compte par l'intermédiaire d'une structure interposée, veuillez préciser le pays de domiciliation de ladite structure interposée.

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

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

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 en outre adressé à l'AFC les questions suivantes dans la demande référencée [2] (n° AFC [2]) :

- « - A. _____ est-il connu de vos autorités fiscales ?
- A. _____ a-t-il été soumis au dépôt d'une déclaration de revenus pour la période du (...) 2020 au (...) 2021 ? Dans l'affirmative, veuillez indiquer la nature et le montant des revenus déclarés ainsi que le taux appliqué et le montant payé. Bien vouloir fournir des copies de tous les documents relatifs à la détermination des impôts payés en Suisse par le contribuable sur la période visée (déclarations, avis d'imposition, pièces justificatives ...).
 - Si le contribuable est connu des autorités fiscales suisses veuillez indiquer le type d'adresse où le contribuable est enregistré.
 - A. _____ exerce-t-il des activités économiques ? Si oui, quelles sont ses activités économiques principales ?
 - A. _____ est-il résident de votre Etat en vertu de la législation nationale et/ou de la convention fiscale applicable ?
 - Dispose-t-il d'un domicile permanent / résidence habituelle dans votre pays ?
 - Le contribuable a-t-il des relations économiques / sociales dans votre pays (centre des intérêts vitaux) ?
 - Votre Etat dispose-t-il d'informations (éléments de preuve) permettant d'établir la date depuis laquelle A. _____ est présent sur votre territoire ?
 - Veuillez indiquer les détails de chaque propriété immeuble (terrains, bâtiments, maisons, appartements, ...) en possession de A. _____ au 1^{er} janvier de chacune des années 2020 à 2023 ? Le cas échéant, veuillez indiquer la date d'acquisition et la valeur marchande de la propriété immobilière de ce contribuable (date d'évaluation et devise). Si la valeur marchande n'est pas connue, veuillez fournir toute autre évaluation (valeur estimée).
 - Veuillez indiquer les détails de chaque propriété meuble (bateaux, yachts, avions et voitures, ...) en possession de A. _____ au 1^{er} janvier de chacune des années 2020 à 2023 ? Le cas échéant, veuillez indiquer leur date d'acquisition et leur valeur marchande (date d'évaluation et

devise). Si la valeur marchande n'est pas connue, veuillez fournir toute autre évaluation.

- A. _____ dispose-t-il d'une carte de résident suisse ou d'un permis B UE/AELE ou tout autre permis (Permis L, C, Ci, G) ? Dans l'affirmative, bien vouloir transmettre ce(s) document(s) ? »

A.d Par ailleurs, l'autorité fiscale française a précisé dans ses deux demandes d'assistance administrative 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 ordonnances de production du 18 août 2023, l'AFC a requis la personne concernée ainsi que la banque E. _____ (ci-après : la banque) de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements demandés. La personne concernée a en outre été informée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et invitée à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. Elle a également été informée de la possibilité de consentir à la transmission des informations.

B.b Par ordonnance de production du 18 août 2023, l'AFC a requis le Service cantonal des contributions du canton de (...) de produire, dans un délai de 14 jours, les documents et renseignements demandés.

B.c Par courrier du 23 août 2023 et courriel du 26 septembre 2023, le Service cantonal des contributions du canton de (...) a transmis à l'AFC les informations demandées.

B.d Le 9 septembre 2023, la fiduciaire F. _____ a transmis à l'AFC la procuration de la personne concernée en sa faveur. Par lettre du

12 septembre 2023, dans le délai prolongé par l'AFC, la fiduciaire F._____ a transmis les informations demandées.

B.e En date du 13 septembre 2023, la banque a transmis à l'AFC une partie des informations requises.

B.f Le 20 septembre 2023, la banque a indiqué à l'AFC avoir informé la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

B.g Par courriel du 21 septembre 2023, Maître Xavier Oberson et Maître Anne Tissot Benedetto (ci-après également : les mandataires) ont annoncé à l'AFC avoir été mandatés pour représenter les intérêts de la personne concernée, de B._____, de la société C._____ SA ainsi que de la société D._____ SA, dans les procédures [1] et [2]. Ils ont transmis les procurations correspondantes et requis la consultation des pièces du dossier.

B.h En date des 4 octobre 2023, 15 novembre 2023, 16 janvier 2024 et 29 janvier 2024, la banque a fourni à l'AFC les documents et renseignements manquants.

B.i Par courrier du 1^{er} novembre 2023, l'AFC a mis à disposition de Mes Oberson et Tissot Benedetto l'intégralité du dossier de la procédure [2] pour consultation. L'autorité inférieure a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française et imparti un délai de dix jours aux intéressés pour prendre position par écrit.

B.j Par courriel et courrier du 14 décembre 2023, dans le délai prolongé par l'AFC, Mes Oberson et Tissot Benedetto ont transmis les observations de leurs mandants.

B.k Par courrier du 28 février 2024 adressé aux mandataires, l'AFC a annoncé avoir joint les procédures [2] et [1]. Elle a indiqué les documents et informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale française en réponse aux demandes d'assistance [1] et [2] et a imparti aux mandataires un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

B.l Par courriel et courrier du 28 mars 2024, dans le délai prolongé par l'AFC, les mandataires ont remis leurs observations. Ils ont déclaré que la personne concernée, ainsi que leurs autres mandants, s'opposaient à toute transmission des informations collectées à l'autorité fiscale française.

B.m Par décision finale du 3 juillet 2024, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la banque, la fiduciaire F. _____ et le service cantonal des contributions du canton de (...). Elle a notifié cette décision à A. _____, en tant que personne concernée, ainsi qu'à B. _____, C. _____ SA et D. _____ SA, en tant que personnes habilitées à recourir, par l'intermédiaire de leurs mandataires communs.

C.

C.a Par mémoire du 2 août 2024, A. _____ (ci-après : le recourant 1), B. _____ (ci-après : la recourante 2), C. _____ SA (ci-après : la recourante 3) et D. _____ SA (ci-après : la recourante 4) 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 3 juillet 2024.

Les recourants ont présenté, avec suite de frais et dépens, les conclusions suivantes :

« Préalablement

1. Déclarer recevable le présent recours.

Principalement

2. Admettre le présent recours.
3. Annuler la décision de l'Administration fédérale des contributions (AFC), datée du 3 juillet 2024 avec référence (...), relative à l'échange d'informations requis par les autorités françaises.
4. Réformer la décision précitée (ch. 3 *supra*) en ce sens que les deux demandes d'assistance administrative internationale du (...) 2023 sont irrecevables.
5. Réformer la décision précitée (ch. 3 *supra*) en ce sens que toute forme d'assistance administrative internationale aux autorités françaises est refusée, et de ce fait, aucune information ne leur est communiquée, quelle qu'elle soit et sous quelque forme que ce soit, concernant A. _____, B. _____, C. _____ SA et/ou D. _____ SA.

Subsidiairement

6. Admettre le présent recours.
7. Concernant l'entraide référencée [1], réformer la décision précitée (ch. 3 *supra*) en ce sens que

- a. la transmission aux autorités françaises des déclarations d'impôt 2020 et 2021, y compris leurs justificatifs, figurant sous Annexe 1 et Annexe 3 jointes à l'envoi de l'AFC du 28 février 2024 est refusée ;
 - b. la suppression de tous passages et toutes références y relatives dans le dispositif de la décision précitée, ch. 2 est ordonnée.
 - c. Plus subsidiairement, la page 18 de l'Annexe 3 annexée à l'envoi de l'AFC du 28 février 2020 est purement et simplement retirée de la transmission aux autorités françaises.
8. Concernant l'entraide référencée [2], réformer la décision précitée (ch. 3 *supra*) en ce sens que

(au sujet de C. _____ SA et de D. _____ SA)

- a. la transmission aux autorités françaises des relevés bancaires de la relation au nom de la société C. _____ SA (sous Annexe 7 jointe à l'envoi de l'AFC du 28 février 2024 [référence du courrier {...}]) est refusée ;
- b. la transmission aux autorités françaises des états de fortune, relevés bancaires et Formulaire A en lien avec la société D. _____ SA (Annexes 4, 5 et 6 de l'envoi de l'AFC du 28 février 2024 [référence du courrier {...}]) est refusée ;
- c. la suppression de tous les passages et toutes références y relatives dans le dispositif de la décision précitée (ch. 3 *supra*), ch. 2 est ordonnée.

(Au sujet de B. _____)

- d. la transmission aux autorités françaises des Annexes 8, 9, 10, 11, 12, 13 et 14 jointes à l'envoi de l'AFC du 28 février 2024 (référence du courrier [...]) est refusée ;
 - e. la suppression de tous les passages et toutes références y relatives dans le dispositif de la décision précitée (ch. 3 *supra*), ch. 2 est ordonnée.
9. Renvoyer la cause à l'Administration fiscale fédérale (AFC) pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants, cette nouvelle décision devant contenir l'indication expresse que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent pas (*sic*) être utilisées, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, que dans une procédure concernant la personne visée par l'entraide, soit ici A. _____ exclusivement. »

C.b Dans sa réponse du 18 septembre 2024, l'AFC a conclu, avec suite de « frais et dépens », au rejet du recours.

C.c Par réplique du 9 décembre 2024, les recourants ont maintenu intégralement leurs conclusions. A titre de mesure d'instruction, ils ont en outre sollicité la production par l'AFC d'échanges de courriels intervenus entre la France et la Suisse en date des (...) et (...) 2018 et (...) 2018 en lien avec la « bulk request » du (...) 2018, référencée (...).

C.d Par duplique du 9 janvier 2025, l'AFC a maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 18 septembre 2024 et conclu au rejet de la mesure d'instruction sollicitée par les recourants.

C.e Par triplique du 4 février 2025, les recourants ont persisté intégralement dans les conclusions de leur recours ainsi que dans leur demande de mesure d'instruction.

C.f Par courrier du 4 mars 2025, l'autorité inférieure a renoncé à déposer une quadruplique.

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 administratif fédéral 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 [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'espèce sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposées le (...) 2023, les deux demandes d'assistance litigieuses entrent dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant

soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.3 Selon l'art. 52 al. 1 PA, le mémoire de recours indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire. Si le recours ne satisfait pas à ces exigences, ou si les conclusions ou les motifs du recourant n'ont pas la clarté nécessaire, sans que le recours soit manifestement irrecevable, l'autorité de recours impartit au recourant un court délai supplémentaire pour régulariser le recours (art. 52 al. 2 PA). Il n'est toutefois pas nécessaire d'impartir un délai additionnel lorsque des conclusions incomplètes ou peu claires peuvent être déduites, à travers l'interprétation des motifs ou du contexte du recours. L'interdiction du formalisme excessif impose de ne pas se montrer trop strict dans la formulation des conclusions si, à la lecture du mémoire, on comprend clairement ce que veut le recourant (arrêt du TF 1C_317/2017 du 31 octobre 2017 consid. 1 et les réf. cit. ; arrêt du TAF A-5661/2023 du 4 juin 2025 consid. 1.3 ; GREGOR T. CHATTON, in : Bellanger/Candrian/Hirsig-Vouilloz [éd.], Commentaire romand, Loi fédérale sur la procédure administrative, 2024, art. 52 PA n° 40).

En l'espèce, les recourants ont conclu, à titre subsidiaire, en ch. 9 des conclusions, au renvoi de la cause à l'AFC pour que celle-ci « rende une nouvelle décision dans le sens des considérants, cette nouvelle décision devant contenir l'indication expresse que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent pas (sic) être utilisées, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, que dans une procédure concernant la personne visée par l'entraide, soit ici A._____ exclusivement ». Il résulte toutefois sans ambiguïté des motifs du recours (p. 19 et 20 du recours), que les recourants demandent que l'AFC rappelle à l'autorité requérante le volet matériel et personnel du principe de spécialité pour le cas où des informations concernant des tiers devaient être transmises. La conclusion au ch. 9 doit donc être corrigée de la manière suivante :

« Renvoyer la cause à l'Administration fiscale fédérale (AFC) pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants, cette nouvelle décision devant contenir l'indication expresse que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent [...] être utilisées, conformément à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, que dans une procédure concernant la personne visée par l'entraide, soit ici A._____ exclusivement. »

Le Tribunal renonce ainsi à requérir la régularisation des conclusions du recours, étant donné que la question porte sur un élément qui ressort de manière évidente du mémoire présenté et que l'irrégularité relève clairement d'une erreur de plume. Les recours déposés répondent par ailleurs aux autres exigences de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA).

1.4 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).

1.5 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 des recourantes 2, 3 et 4, elles ont participé à la procédure devant l'AFC conformément à l'art. 15 al. 1 LAAF et la décision finale du 3 juillet 2024 leur a été notifiée en qualité de personnes habilitées à recourir (cf. Faits, let. B.g et B.i à B.m supra). Dans ces circonstances, les recourantes 2, 3 et 4 disposent, conformément à l'art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse, de sorte que la qualité pour recourir leur est également reconnue.

1.6 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 la décision de rejet du recours entrée en force (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).

1.7 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 ; 2010/64 consid. 1.4.1).

2.3 Dans leur mémoire de recours, les recourants contestent l'octroi de l'assistance administrative (ch. 1 du dispositif de la décision entreprise), ainsi que la transmission des informations à l'autorité requérante (ch. 2 du dispositif).

Les recourants allèguent une violation de l'art. 4 CDI CH-FR, en lien avec le principe de la pertinence vraisemblable. Selon eux, la DGFIP ne ferait valoir aucun critère de rattachement permettant de considérer que le recourant 1 dispose d'un domicile fiscal en France en application de l'art. 4 CDI CH-FR. Les renseignements requis ne seraient dès lors pas vraisemblablement pertinents pour évaluer si le recourant 1 est assujéti de manière illimitée en France, ni pour procéder à un contrôle et au recouvrement des impôts. Ils considèrent aussi que la décision de l'AFC présente un défaut de motivation sur ce point. Par ailleurs, l'autorité requérante adopterait un comportement contraire à la bonne foi, dans la mesure où elle aurait toujours envoyé ses courriers au recourant 1 à son adresse en Suisse et n'aurait pas tenu compte des déclarations de celui-ci quant à ses liens avec la Suisse. De plus, l'autorité fiscale française n'aurait pas formellement demandé au recourant 1 de justifier l'existence de ses liens avec la Suisse avant de déposer les demandes d'assistance, ce qui emporterait une violation des principes de la bonne foi et de la subsidiarité.

A titre subsidiaire, les recourants considèrent que les informations suivantes ne sont pas vraisemblablement pertinentes et ne devraient partant pas être transmises : 1) les déclarations fiscales du recourant 1 ; 2) les informations sur les comptes bancaires des recourantes 3 et 4, sur lesquels le recourant 1 dispose d'une procuration ; 3) les informations relatives aux comptes bancaires de la recourante 2, sur lesquels le recourant 1 dispose d'une procuration. Les recourants considèrent en outre que la récolte d'informations sur la recourante 2 constitue une pêche aux renseignements. Ils font également valoir que, compte tenu de la récente modification du Commentaire de l'art. 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (cf. consid. 3.1 infra), il existe un risque que la recourante 2, en tant que tiers, ne soit plus protégée par le principe de spécialité dans sa dimension personnelle.

Les recourants ont aussi requis, à titre de mesure d'instruction, la production par l'AFC d'échanges de courriels intervenus entre la France et

la Suisse en date des (...) et (...) 2018 et (...) 2018 en lien avec la « bulk request » du (...) 2018 référencée (...).

2.4 Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* et *materiae* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra). Il se prononcera ensuite sur le grief de nature formelle tiré de la violation du droit d'être entendu, puis sur la mesure d'instruction sollicitée par les recourants (consid. 4 infra). Puis, il exposera les principes de la bonne foi, de la pertinence vraisemblable et de la subsidiarité, applicables en matière d'assistance administrative (consid. 5 infra), avant de passer à l'examen des griefs principaux des recourants, tirés de la violation alléguée de l'art. 4 CDI CH-FR ainsi que des principes susmentionnés (consid. 6 infra). Il se penchera enfin sur les griefs subsidiaires, liés à la pertinence vraisemblable (consid. 7 infra) et au principe de spécialité dans sa dimension personnelle (consid. 8 infra).

3.

3.1 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).

L'art. 28 CDI CH-FR est largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE ; ATF 142 II 69 consid. 2), 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 : Commentaire MC OCDE). Différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales.

L'art. 28 CDI CH-FR a 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 ch. XI du 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 1^{er} janvier 2010 (art. 2 par. 2 de l'Accord du 25 juin 2014), à l'exception de l'art. 1 par. 1 de l'Accord du 25 juin 2014, lequel s'applique uniquement aux demandes de renseignements pour des faits survenus à compter du 1^{er} février 2013 (art. 2 par. 3 de l'Accord du 25 juin 2014).

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 CH-FR 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.

3.2 En l'espèce, la demande d'assistance administrative porte sur la période fiscale du (...) 2020 au (...) 2021 s'agissant de l'impôt sur les revenus et sur la période fiscale du (...) 2020 au (...) 2023 s'agissant de l'impôt sur la fortune immobilière. L'ensemble des dispositions susmentionnées est donc applicable.

4.

4.1

4.1.1 Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par les art. 29 al. 2 Cst. et 29 PA, impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'administré puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 141 I 557 consid. 3.2.1 ; 134 I 83 consid. 4.1 ; 133 III 439 consid. 3.3). L'autorité ne doit toutefois pas se prononcer sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter à ceux qui, sans arbitraire, lui paraissent pertinents (ATF 138 I 232 consid. 5.1 ; 137 II 266 consid. 3.2 ; 136 I 229 consid. 5.2). 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 réf. cit.).

4.1.2 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).

4.1.3 En l'espèce, les recourants considèrent que l'autorité inférieure a violé leur droit à une décision motivée en se contentant de présenter des règles générales et abstraites, sans procéder à un examen concret du cas.

En particulier, ils reprochent dans leur recours à l'autorité inférieure de pas avoir précisé dans sa décision quel critère de rattachement de l'art. 4 CDI CH-FR serait applicable dans le cas d'espèce, ni tenu compte des griefs soulevés.

Dans sa réplique, l'AFC a précisé qu'elle considère que l'autorité française a fait valoir les critères de rattachement du foyer et séjour principal prévus à l'art. 4 CDI CH-FR.

Par duplique, les recourants ont ensuite déclaré que ce n'était pas à l'AFC d'indiquer quel critère de l'art. 4 CDI CH-FR serait rempli, mais à l'autorité fiscale française.

4.1.4 Le Tribunal constate tout d'abord que les recourants ont pu consulter le dossier de la procédure d'assistance et prendre position avant qu'une décision ne soit prise (cf. Faits, let. B.i à B.l supra). Le Tribunal observe ensuite que la décision querellée expose le cadre factuel pertinent (pp. 2-9 de la décision du 3 juillet 2024), les bases légales et la jurisprudence applicables au cas d'espèce (pp. 10, 12-14 et 16-18). Les arguments des recourants sont exposés en détail dans la décision (pp. 11, 12 et 18). Procédant à une analyse du cas concret, l'AFC a explicité sur plusieurs pages les motifs pour lesquels elle n'y donnait pas suite (pp. 14-15 et 18-20). La décision de l'AFC indique ainsi clairement et de manière complète les faits déterminants, le droit applicable et les conséquences juridiques qu'elle en déduit. Par conséquent, dite décision remplit les exigences de motivation fixées par la jurisprudence, et les recourants ont d'ailleurs pu l'attaquer en toute connaissance de cause. Au surplus, le Tribunal relève que l'AFC a encore précisé dans sa réponse quels critères de l'art. 4 CDI CH-FR elle considérait remplis en l'espèce et que les recourants ont pu s'exprimer sur ce point dans le cadre de l'échange d'écritures.

4.1.5 Partant, le grief des recourants lié à la violation du droit d'être entendu est rejeté.

4.2

4.2.1 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).

4.2.2 Dans leur réplique du 9 décembre 2024, les recourants ont requis, à titre de mesure d'instruction, la production par l'AFC d'échanges de courriels intervenus entre la France et la Suisse en date des (...) et (...) 2018 et (...) 2018, en lien avec la « bulk request » du (...) 2018 référencée (...).

4.2.3 En l'espèce, la production des documents requis par les recourants n'apparaît pas pertinente. Ces échanges devraient en effet permettre, selon les recourants, de prouver que les comptes bancaires de sociétés de droit suisse, sur lesquels le recourant 1 dispose d'une procuration, n'ont pas besoin d'être déclarés en France. Or, comme il sera exposé ci-après (cf. consid. 5.2.3 et 7.2 infra), il n'y a pas lieu de trancher cette question dans la présente procédure. De plus, les informations concernant un compte sur lequel le contribuable détient une procuration sont en principe considérées comme vraisemblablement pertinentes, dès lors qu'elles sont demandées par l'autorité requérante (cf. consid. 5.5 infra). Les documents dont la production est requise ne sont dès lors pas susceptibles d'influer sur le sort de la présente cause.

4.2.4 Partant, par appréciation anticipée des preuves (cf. consid. 4.2.1 supra), le Tribunal renonce à ordonner la mesure d'instruction sollicitée par les recourants.

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. 8.5.4). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi, conformément à l'art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111 ; ATF 144 II 206 consid. 4.4). En tant qu'elle codifie le droit international coutumier, la CV s'applique également aux Etats qui n'ont pas adhéré à cette convention, ce qui est le cas de la France (ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 142

II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-2749/2023 du 15 janvier 2024 consid. 5.1.1).

5.1.2 En assistance administrative internationale, la présomption de bonne foi implique que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant, sauf s'il existe un doute sérieux. Dans ce cas, le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). La présomption de bonne foi d'un Etat 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 ; 143 II 202 consid. 8.7.4). 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 ; arrêts du TAF A-7290/2023 du 3 avril 2025 consid. 2.7.1 ; A-5157/2023 du 28 août 2024 consid. 2.4).

5.2

5.2.1 Aux termes de l'art. 28 CDI CH-FR, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte 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 dans l'ATF 143 II 202]). La condition de la pertinence vraisemblable est la clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et réf. cit.). Elle 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 (« fishing expeditions ») 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 réf. cit.). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative.

5.2.2 Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3). 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). 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-5999/2023 du 26 septembre 2024 consid. 5.3.4).

5.2.3 Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; sur la condition de la bonne foi, consid. 5.1 supra). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1 ; 144 II 206 consid. 4.3 ; 144 II 29 consid. 4.2.2 ; 143 II 185 consid. 3.3.1). L'autorité requérante peut par ailleurs poser des questions sur un élément de patrimoine ou de revenu, même si celui-ci n'avait pas à être déclaré (arrêt du TAF A-2872/2015 du 4 mars 2016 consid. 8 [confirmé par arrêt du TF 2C_274/2016 du 7 avril 2016]). Au-delà du contrôle de plausibilité, l'Etat requis ne doit pas analyser le droit interne, matériel ou procédural, de l'Etat requérant (arrêt du TF 2C_936/2020 du 28 décembre 2021 consid. 5.3 ; arrêt du TAF A-5870/2022 du 5 mai 2025 consid. 6.3.3).

5.2.4 Selon la jurisprudence récente, les déclarations fiscales – ainsi que leurs annexes – peuvent être transmises à l'Etat requérant si elles sont vraisemblablement pertinentes (arrêt du TF 2C_282/2021 du 15 juin 2022 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2424/2023 du 29 janvier 2025 consid. 6.2.3 ; A-3939/2024 du 6 novembre 2024 consid. 3.3.1 ; A-4994/2022 du 2 mai 2023 consid. 6.3.1). La condition de la pertinence vraisemblable ne présuppose pas forcément que ces documents apportent des renseignements supplémentaires ; seule l'existence d'un lien avec l'état de fait présenté par l'Etat requérant est exigée (arrêt du TF 2C_282/2021 du 15 juin 2022 consid. 4.4.3 ; arrêt du TAF A-3939/2024 du 6 novembre 2024 consid. 3.3.1).

5.3 Sur le plan formel, le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification ; (b) la période visée ; (c) une

description des renseignements recherchés ; (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). Cette liste d'indications sur le contenu de la demande 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).

5.4

5.4.1 Une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.2). Le fait que cette personne soit assujettie à l'impôt de manière illimitée en Suisse ne fait pas d'emblée obstacle à une telle demande (ATF 142 II 218 consid. 3.7). Il peut arriver que le contribuable dont l'Etat requérant prétend qu'il est l'un de ses résidents fiscaux en vertu des critères de son droit interne soit également considéré comme résident fiscal d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. La détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui suppose un examen détaillé de la situation et qui n'a pas à être abordée par la Suisse comme Etat requis au stade de l'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.1 ; 142 II 218 consid. 3.6). En effet, à ce stade, l'Etat requérant cherche précisément à obtenir des informations afin de déterminer si ses soupçons quant au rattachement fiscal à son territoire de la personne visée par la demande sont fondés. Si le conflit de compétence se concrétise, il appartiendra au contribuable qui conteste être assujetti à l'impôt dans l'Etat requérant de faire valoir ses arguments et de produire toutes les pièces qui corroborent sa position devant les autorités de cet Etat ; le cas échéant, la double imposition internationale sera évitée par le jeu des règles de détermination de la résidence fiscale internationale prévues dans la convention applicable entre les Etats concernés (ATF 145 II 112 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7).

5.4.2 Lorsque la personne visée par la demande d'assistance est considérée par deux Etats comme étant l'un de ses contribuables, la question de la conformité de l'imposition prévue par le droit interne de l'Etat requérant avec la Convention doit s'apprécier à la lumière des critères que celui-ci applique pour considérer cette personne comme l'un de ses contribuables. Dans cette constellation, le rôle de la Suisse comme Etat requis n'est pas de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure

d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable à la détermination de la résidence fiscale (ATF 145 II 112 consid. 3.2 ; 142 II 161 consid. 2.2.2 ; arrêt du TF 2C_371/2019 du 30 avril 2019 consid. 3.1). Enfin, l'existence d'une résidence fiscale dans un autre Etat que l'Etat requérant n'a pas de lien avec la bonne foi de ce dernier, qui reste donc présumée nonobstant ce fait. Il ne s'agit pas non plus d'un élément qui rendrait la demande d'assistance administrative manifestement erronée ou incomplète (ATF 142 II 218 consid. 3.7).

5.4.3 Aux termes de l'art. 4 par. 1 CDI CH-FR, l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt de cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Une personne physique est ainsi, en principe, résidente de l'Etat dans lequel elle est assujettie de manière illimitée, en vertu de sa législation interne. L'art. 4 par. 2 CDI CH-FR s'applique subséquentement lorsqu'il n'est pas possible de déterminer de quel Etat un contribuable est résident selon le par. 1. Il peut en effet arriver que l'application du par. 1 conduise à ce qu'une personne soit considérée, selon les droits internes de la France et de la Suisse, comme résidente dans chacun de ces deux Etats. Or, le but de la CDI est précisément d'éviter les doubles impositions. Dans une telle constellation, les critères de l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR s'appliquent en cascade (arrêt du TAF A-3837/2022 du 24 mai 2023 consid. 4.3.3 ; NATASSIA MARTINEZ, in : Danon/Gutmann/Obersohn/Pistone [éd.], *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, n° 58 p. 162). Le premier critère (let. a) est celui du foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites. Selon la let. b, si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résidente de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle. Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résidente de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité (let. c). Finalement, si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord (let. d).

5.5 Le pouvoir de disposer d'un compte bancaire peut prendre plusieurs formes outre la titularité directe. Il peut aussi intervenir par l'octroi d'une procuration bancaire. Par cet acte juridique unilatéral, le titulaire du compte bancaire déclare à une autre personne (représentant, fondé de procuration) sa volonté de l'autoriser à agir en son nom. Il est donc possible pour la personne qui est titulaire d'une procuration sur un compte bancaire d'être au bénéfice d'un pouvoir de disposition sur les avoirs dudit compte, si le titulaire du compte le lui a octroyé (EMCH/RENZ/ARPAGAUS [éd.], *Das schweizerische Bankgeschäft*, 7^e éd. 2011, p. 283 n°816, 820 ; ENDRIT PODA, *Les effets en droit privé de l'obligation d'identifier l'ayant droit économique*, 2019, p. 84 s.). Recourir à un tiers pour faire écran entre des avoirs et un contribuable est un montage classique pour soustraire des flux imposables aux yeux des administrations fiscales (ATF 147 II 116 consid. 5.4.2 ; arrêt du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 4.5).

Le TF a déjà eu l'occasion de juger que les informations relatives à des comptes bancaires sur lesquels les contribuables visés par la demande ne disposent que d'une procuration, sans même être ayant droit économique ou titulaire, remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, dès lors que l'autorité requérante demande ces informations (arrêts du TF 2C_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.2 ; 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 4.2 ; 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 [non publié dans ATF 141 II 436 mais in RDAF 2016 II 374] ; arrêt du TAF A-975/2021 du 4 mars 2022 consid. 4.6).

5.6 Une demande d'assistance vise en principe à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, la transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers, à savoir des personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant, est également possible (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.1).

En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements. Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique

que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (art. 1 al. 2 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3 ; 139 II 404 consid. 1.1), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise 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 ; 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). 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 (arrêts du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 ; 2C_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1). 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).

5.7

5.7.1 La demande est soumise au respect du principe de subsidiarité. Ce principe a pour but de veiller à ce 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). En d'autres termes, 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. Une source de renseignements ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (notamment arrêts du TAF A-1597/2022 du 14 juin 2024 consid. 8.1.2 ; A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.5.2). A défaut d'éléments concrets, 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. 3.3.1 ; 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).

5.7.2 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-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 4.3.3 ; A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2). Le Tribunal a d'ailleurs précisé que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5870/2022 du 5 mai 2025 consid. 6.5.1 ; A-4441/2021 du 7 avril 2022 consid. 4.10 et réf. cit.).

5.8 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. Cependant, 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 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 (arrêts du TAF A-2197/2022 du 3 décembre 2024 consid. 6.3.2 ; A-3513/2022 du 21 septembre 2023 consid. 8.3). En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.2.2 ; 142 II 218 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_314/2022 du 28 avril 2022 consid. 1.3.1 ; arrêts du TAF A-2424/2023 du 29 janvier 2025 consid. 4.4 ; A-2322/2022 du 6 novembre 2023 consid. 7.1.7).

6.

6.1 En l'espèce, les recourants font valoir que le recourant 1 aurait été domicilié fiscalement en Suisse durant la période objet du contrôle et qu'il est assujéti à l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) en France en tant que non résident français depuis de nombreuses années. L'adresse du recourant 1 à Paris mentionnée par l'autorité requérante – à laquelle résideraient sa grand-mère et son frère – ne constituerait pas un foyer permanent. Les recourants reprochent à l'autorité fiscale française de se fonder, en application de sa législation interne, sur des éléments erronés ou insuffisants pour établir un critère d'assujettissement au sens de l'art. 4 CDI CH-FR. Il en découlerait que les renseignements requis ne seraient pas vraisemblablement pertinents.

6.1.1 La Cour de céans rappelle tout d'abord qu'en présence d'un conflit de résidence avec la Suisse dans le cadre de l'examen d'une requête d'assistance administrative, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile, à savoir en l'espèce l'art. 4 CDI CH-FR (consid. 5.4.2 et 5.4.3 supra).

6.1.2 En l'occurrence, le Tribunal considère que l'autorité fiscale française a fait valoir des critères d'assujettissement prévus par l'art. 4 CDI CH-FR, à savoir principalement celui du foyer d'habitation permanent. En effet, dans sa demande, l'autorité requérante mentionne que, bien que le recourant 1 déclare avoir été domicilié en Suisse durant la période sous contrôle, il existe un faisceau d'indices permettant de le considérer comme résident fiscal français durant les années 2020 à 2023. La DGFIP indique d'une part que le recourant 1 dispose d'une adresse à Paris, à laquelle son courrier est régulièrement distribué. A cela s'ajoute qu'il a souscrit un abonnement dans une salle de sport à Paris à compter du (...) 2019. Il est par ailleurs associé et a des participations dans quatre sociétés françaises actives dans l'immobilier, lesquelles détiennent plusieurs propriétés en France. Il est également propriétaire d'une maison en indivision pour un tiers située en France. Dans ce contexte, les faits exposés par les recourants, à savoir que la grand-mère et le frère du recourant 1 résideraient également à l'adresse mentionnée à Paris et que le courrier reçu par le recourant 1 pourrait être relevé par son frère, ne permettent pas d'exclure un foyer d'habitation en France durant la période concernée.

6.1.3 Les critères de rattachement invoqués par l'autorité requérante sont clairement exposés et plausibles. La question de savoir s'ils entrent en concurrence avec un critère d'assujettissement en Suisse, pays dans lequel le recourant 1 affirme avoir été domicilié durant la période sous investigation, n'a pas à être examinée par le Tribunal dans le cadre de la présente procédure. Le fait que le recourant 1 aurait été résident fiscal suisse n'empêche pas l'octroi de l'assistance administrative, dès lors que la France a fait valoir des critères de rattachement. Cela étant, il revient au recourant 1 de développer ses arguments par-devant l'autorité fiscale française compétente (cf. consid. 5.4.1 supra).

6.1.4 Le grief relatif à la violation de l'art. 4 CDI CH-FR est donc rejeté.

6.2 Les recourants considèrent ensuite que l'autorité fiscale française adopterait un comportement contraire à la bonne foi. D'une part, elle

prétendrait que le recourant 1 dispose d'une adresse à Paris alors qu'elle lui aurait toujours envoyé ses correspondances à son adresse à (...). Celui-ci serait en effet domicilié fiscalement en Suisse depuis de nombreuses années. D'autre part, elle prétendrait de manière trompeuse que le courrier au nom de « M. [...] » serait régulièrement distribué à l'adresse qu'elle a indiqué à Paris, alors que ce courrier serait en réalité relevé par le frère du recourant 1, qui porte le même nom de famille.

6.2.1 En l'espèce, il convient de relever au préalable que la demande de l'autorité requérante ne peut être qualifiée d'erronée du seul fait de la résidence fiscale alléguée du recourant 1 en Suisse durant la période concernée. En effet, selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une résidence fiscale dans un Etat autre que l'Etat requérant ne constitue pas une circonstance de nature à rendre la demande d'assistance manifestement erronée ou incomplète et à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant (cf. consid. 5.4.2 supra).

6.2.2 Ensuite, la contestation par les recourants de la résidence fiscale en France du recourant 1 et donc de l'assujettissement fiscal de celui-ci constituent des questions de fond, que ni l'AFC ni le Tribunal n'ont à trancher (cf. consid. 5.4.1 supra). A cet égard, le fait que l'autorité requérante ait toujours adressé son courrier au recourant 1 à son adresse à (...) n'a aucune incidence sur la bonne foi de cette dernière, puisqu'elle peut très bien avoir eu ultérieurement connaissance de l'adresse du recourant 1 à Paris. De plus, le Tribunal relève que même si le frère du recourant 1 devait résider à cette dernière adresse, cela ne permettrait pas pour autant d'exclure l'existence d'un domicile fiscal du recourant 1 en France. Du reste, l'autorité requérante s'est prévaluée d'autres éléments, tels que la conclusion par le recourant 1 d'un abonnement de sport à Paris, ainsi que de l'activité professionnelle du recourant 1 dans plusieurs sociétés françaises. Les différentes pièces produites par les recourants ne sont donc pas de nature à remettre en cause les circonstances évoquées par l'autorité requérante et ainsi la bonne foi de celle-ci. Elles n'excluent en rien l'existence possible d'une résidence dans un autre Etat, en l'occurrence la France. Il appartient aux recourants de produire ces pièces, voire plus généralement de faire valoir leurs griefs de fond relatifs à la résidence fiscale du recourant 1 devant les juridictions françaises (cf. consid. 5.4.1 supra).

6.2.3 A cet égard, le Tribunal rappelle qu'une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. consid. 5.4.1 supra). Dans cette constellation, le rôle du Tribunal n'est pas

de trancher le conflit de résidence, mais se limite à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux prévus par l'art. 4 CDI CH-FR, ce qui est le cas en l'espèce (cf. consid. 6.1 supra).

6.3 Les recourants reprochent encore à l'autorité requérante de ne pas avoir demandé au recourant 1 de justifier ses liens avec la Suisse avant de déposer une demande d'entraide, ce qui emporterait à la fois une violation des principes de la bonne foi et de la subsidiarité.

6.3.1 En l'espèce, l'autorité requérante a expressément mentionné dans sa demande d'assistance 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 » (cf. Faits, let. A.d supra), et ce, conformément aux exigences du ch. XI par. 1 du Protocole additionnel. Pour ce motif déjà, les allégations des recourants ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation de la DGFIP confirmant l'épuisement des voies internes, en vertu du principe de la confiance (cf. consid. 5.7.1 supra).

6.3.2 A cela s'ajoute que le recourant 1 n'a déclaré aucun revenu à l'autorité fiscale française lors du dépôt de ses déclarations 2020 et 2021, ainsi que cela ressort des deux demandes d'assistance (cf. Faits, let. A.a et A.b supra). La demande [1] précise en outre que le contribuable n'a pas usé de sa faculté de produire les relevés des comptes financiers, malgré une demande de l'autorité fiscale française.

6.3.3 Enfin, le principe de subsidiarité ne requiert pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables et 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 administrative à la Suisse, a fortiori lorsque celui-ci est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger (cf. sur l'ensemble, consid. 5.7.2 supra).

6.3.4 Au vu de ce qui précède, les griefs des recourants liés aux principes de la bonne foi et de la subsidiarité doivent être rejetés.

7.

A titre subsidiaire, les recourants s'opposent à la transmission des déclarations fiscales 2020 et 2021 du recourant 1, ainsi que des informations relatives aux comptes détenus par les recourantes 2, 3 et 4,

sur lesquels le recourant 1 dispose d'une procuration. Ils considèrent que ces informations ne seraient pas vraisemblablement pertinentes.

7.1 Les recourants estiment que les déclarations fiscales du recourant 1 en Suisse ne fournissent pas d'informations complémentaires pertinentes et utiles. Ils s'opposent également à la transmission des annexes de ces déclarations et, en particulier, de la page 18 de l'annexe 3, qui est un document de travail de la fiduciaire du recourant 1. Selon les recourants, les réponses fournies par l'AFC ainsi que les annexes 2 et 4 à 8 jointes au courrier de l'AFC du 28 février 2024 fourniraient déjà tous les renseignements utiles et nécessaire à la France pour déterminer l'état de la fortune et des revenus en Suisse du recourant 1. Les recourants allèguent que selon la pratique de l'AFC, les déclarations fiscales ne devraient en principe pas être transmises. Selon les recourants, une exception à ce principe n'aurait été admise que récemment par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C_282/2021 du 15 juin 2022, et uniquement en matière de prix de transfert.

7.1.1 A cet égard, le Tribunal relève d'abord que les arrêts du TAF auxquels les recourants se réfèrent sont tous antérieurs à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_282/2021 du 15 juin 2022. Contrairement à l'interprétation qu'en font les recourants, cet arrêt du Tribunal fédéral ne précise pas que les déclarations fiscales pourraient être transmises à l'Etat requérant seulement lorsqu'il est question de prix de transfert. De plus, selon la jurisprudence récente du TAF, les déclarations fiscales et leurs annexes peuvent être transmises, à condition d'être vraisemblablement pertinentes (cf. consid. 5.2.4 supra). A cet égard, il importe peu qu'elles fournissent ou non des renseignements supplémentaires par rapport aux autres informations à transmettre.

7.1.2 En l'occurrence, l'autorité fiscale française a expressément demandé de fournir « tous les documents relatifs à la détermination des impôts payés en Suisse par le contribuable sur la période visée (déclarations, avis d'imposition, pièces justificatives...) » (cf. Faits, let. A.c supra). Les déclarations fiscales 2020 et 2021, ainsi que leurs annexes, s'inscrivent dans le complexe de faits que l'autorité fiscale française cherche à éclaircir et sont vraisemblablement pertinentes pour déterminer le domicile fiscal de l'intéressé, connaître l'état de son patrimoine et le montant de ses revenus. S'agissant enfin du document de travail de la fiduciaire du recourant 1 (page 18 de l'annexe 3), le Tribunal constate qu'il n'est pas protégé par un secret commercial, industriel ou professionnel (art. 28 par. 3 let. c CDI CH-FR), ce que les recourants ne font d'ailleurs pas non plus valoir. Dans

la mesure où ce document est vraisemblablement pertinent, rien ne s'oppose dès lors à sa transmission.

7.2 Les recourants s'opposent également à la transmission des informations relatives aux comptes bancaires des recourantes 3 et 4 (en ce qui concerne les comptes bancaires de la recourante 2, cf. consid. 7.3 infra), sur lesquels le recourant 1 dispose d'une procuration. Ils avancent que selon le droit français, les comptes détenus par des sociétés commerciales opérationnelles de droit étranger n'auraient pas besoin d'être déclarés et que ces informations ne seraient dès lors pas vraisemblablement pertinentes.

7.2.1 Le Tribunal relève d'abord que l'autorité fiscale française a expressément requis que lui soient transmis « les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de cette banque, ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration » (cf. demande [1] du [...] 2023 ch. 12 let. b ; cf. également : Faits, let. A.b in fine supra). Le Tribunal rappelle que les informations concernant des comptes bancaires sur lesquels le contribuable détient une procuration sont en principe considérées comme vraisemblablement pertinentes, dès lors qu'elles sont demandées par l'autorité requérante (cf. consid. 5.5 supra). En outre, il n'est pas pertinent d'examiner si les comptes détenus par les recourantes 3 et 4 devaient ou non être déclarés par le recourant 1 en France, dès lors que l'autorité requérante peut poser des questions sur un élément de patrimoine ou de revenu, même si celui-ci n'avait pas à être déclaré, à condition qu'il existe un lien avec l'état de fait exposé dans la demande (cf. consid. 5.2.3 supra), ce qui est le cas en l'espèce. En effet, l'autorité requérante a expliqué qu'un faisceau d'indices permettait de conclure à la domiciliation fiscale en France de la personne concernée. Or, en tant que contribuable français, celui-ci aurait dû déclarer tout compte ouvert, détenu, utilisé ou clôturé à l'étranger, en qualité de titulaire ou de bénéficiaire d'une procuration. Dès lors que le contribuable n'a pas usé de la faculté de produire ces relevés bancaires auprès de l'autorité fiscale française, la demande d'assistance vise à les obtenir afin de connaître le montant des avoirs et revenus éventuellement non déclarés (demande [1] du [...] 2023, ch. 11). Il existe ainsi un lien entre l'état de fait présenté dans la demande et les relevés de comptes bancaires des recourantes 3 et 4, sur lesquels le recourant 1 dispose d'une procuration. Par ailleurs, le Tribunal rappelle que l'Etat requis n'a pas à se prononcer sur le droit

interne, matériel ou procédural, de l'Etat requérant, au-delà d'un simple contrôle de plausibilité (cf. consid. 5.2.3 supra).

7.2.2 Il découle de ce qui précède que les renseignements concernant les comptes bancaires des recourantes 3 et 4 sont vraisemblablement pertinents et doivent être communiqués à l'autorité requérante.

7.3 Les recourants s'opposent encore à la transmission des informations sur les comptes dont la recourante 2 est titulaire et ayant droit économique, sur lesquels le recourant 1 dispose d'une procuration. Ils considèrent que ces informations ne sont pertinentes que si le recourant 1 est résident fiscal français, ce qu'ils contestent. De plus, les recourants avancent que l'autorité fiscale française chercherait, par le biais de plusieurs demandes d'assistance administrative en matière fiscale concernant les enfants de la recourante 2, à obtenir de manière détournée des informations sur celle-ci, ce qui serait contraire au principe de la bonne foi. En outre, les recourants considèrent qu'en l'absence d'investigations préalables sur la recourante 2 et de motif fiscal, la récolte d'informations sur celle-ci serait constitutive d'une pêche aux renseignements prohibée.

7.3.1 Le Tribunal rappelle qu'une demande d'assistance peut avoir pour but de clarifier la résidence fiscale d'une personne (cf. consid. 5.4.1 supra). En l'espèce, l'examen des griefs principaux a permis de conclure que l'autorité fiscale française avait valablement fait valoir un critère de rattachement selon l'art. 4 CDI CH-FR (cf. consid. 6.1 supra). De plus, les informations concernant les comptes bancaires sur lesquels le recourant 1 disposerait d'une procuration ont été expressément requises par l'Etat requérant. Elles sont propres à être utilisées dans la procédure de contrôle fiscal contre l'intéressé, afin d'évaluer l'état de son patrimoine et de ses revenus. Au surplus, le Tribunal relève que les deux demandes de renseignements ne mentionnent même pas la recourante 2. Dans ces circonstances, la demande d'assistance en cause ne saurait s'inscrire dans le cadre d'une « pêche aux renseignements » prohibée, qui viserait cette dernière. La recourante 2 est d'ailleurs – toujours (cf. consid. 8 infra) – protégée par le principe de spécialité. Le Tribunal ne constate donc pas de violation du principe de pertinence vraisemblable, ni de l'interdiction de la pêche aux renseignements.

7.3.2 Les griefs subsidiaires liés à la pertinence vraisemblable des renseignements dont la transmission est envisagée sont donc rejetés.

8.

Dans un dernier grief, les requérants mentionnent la mise à jour du Commentaire relatif à l'article 26 MC OCDE du 19 février 2024 (consultable sur le site internet < <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/topics/policy-issues/transparence-fiscale-et-cooperation-internationale/mise-a-jour-commentaires-relatifs-article-26-modele-convention-fiscale-ocde.pdf> > [consulté le 18 août 2025]) et avancent qu'il existe un risque que la France profite de cette mise à jour du commentaire pour utiliser les informations obtenues dans le cadre d'une potentielle procédure ouverte après coup contre la requérante 2. Pour ce motif, ils considèrent qu'il ne faudrait transmettre aucune information concernant cette dernière.

8.1

8.1.1 L'art. 28 par. 2 CDI CH-FR a la teneur suivante :

« Les renseignements reçus en vertu du par. 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. »

8.1.2 En application du principe de spécialité, 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 ; arrêt du TAF A-2749/2023 du 15 janvier 2024 consid. 5.4 et réf. cit.). Le principe de spécialité protège, d'une part, le droit de la personne concernée à un procès équitable (ATF 135 IV 212 consid. 2.1 ; 123 IV 42 consid. 3b et réf. cit.) et, d'autre part, la souveraineté de l'Etat requis. L'Etat requis, qui exerce sa souveraineté pour fournir l'entraide judiciaire ou l'assistance administrative, ne doit pas avoir à assumer la responsabilité des mesures prises par l'Etat requérant qui échappent à son contrôle et pour lesquelles il ne peut vérifier s'il accorderait l'entraide judiciaire ou l'assistance

administrative (ATF 147 II 13 consid. 3.4.1 ; 117 IV 222 consid. 3a ; cf. également PONCET/GULLY-HART, Le principe de la spécialité en matière d'extradition, *Revue Internationale de droit pénal* 62/1991 p. 202). 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. C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.4 ; 146 I 172 consid. 7.1.3 ; cf. aussi déjà ATF 143 II 506 consid. 5.4.2 ; 142 II 161 consid. 4.6.1 ; arrêts du TF 2C_126/2024 du 25 septembre 2024 consid. 2.2.2 ; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). 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. 3.7 ; arrêt du TF 2C_956/2022 du 12 juin 2024 consid. 7.2). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-5870/2022 du 5 mai 2025 consid. 6.6.1 ; A-2238/2021 du 21 juin 2024 consid. 2.2.2 ; A-1839/2021 du 17 août 2022 consid. 2.6). En vertu de l'art. 20 al. 2 LAAF, il est, à la clôture de la procédure, rappelé à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret.

8.1.3 La jurisprudence portant sur la dimension personnelle du principe de spécialité a été confirmée par le Tribunal fédéral dans de nombreux arrêts (cf. à titre d'exemples les arrêts du TF 2C_219/2022 du 30 janvier 2025 consid. 7.4 ; 2C_795/2022 du 15 mars 2024 consid. 7.2 et 7.4 ; 2C_802/2022 du 11 octobre 2022 consid. 2.3).

8.1.4 Le 19 février 2024, le Conseil de l'OCDE a approuvé une mise à jour du Commentaire de l'article 26 MC OCDE (cf. consid. 8 supra). Cette mise à jour précise que l'utilisation par l'Etat requérant des renseignements reçus *« ne se limite pas à l'établissement ou au recouvrement des impôts, aux procédures et poursuites concernant ces impôts, ou aux décisions sur les recours relatifs à ces impôts mentionnés au paragraphe 1 à l'égard de la personne ou des personnes au sujet desquelles les renseignements ont été reçus, mais comprend également l'utilisation à ces fins concernant toute autre personne. L'Etat contractant destinataire n'est pas tenu d'informer l'Etat contractant émetteur de cette utilisation ni de lui demander son autorisation »*.

8.1.5 Dans une communication du 19 mars 2024, le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI) a indiqué que cette précision serait immédiatement mise en œuvre par l'AFC. Cela se reflète dans le dispositif de la décision attaquée du 3 juillet 2024. En effet, contrairement aux décisions rendues avant le 19 mars 2024 en matière d'assistance, la décision querellée n'informe pas l'Etat requérant que les renseignements obtenus ne peuvent être utilisés que dans le cadre de procédures relatives à la personne concernée.

8.2 Dans la mesure où la récente modification du Commentaire MC OCDE entre en contradiction avec la jurisprudence constante du Tribunal fédéral sur le principe de spécialité dans sa dimension personnelle (cf. consid. 8.1.2 et 8.1.3 supra), il y a lieu d'examiner le rôle du Commentaire MC OCDE dans l'interprétation des CDI, soit en particulier ici de l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR.

8.2.1 L'interprétation des traités internationaux tels que la CDI CH-FR est régie par la CV. Pour rappel, en tant qu'elle codifie le droit international coutumier, la CV s'applique également aux Etats qui n'ont pas adhéré à cette convention, ce qui est le cas de la France (cf. consid. 5.1.1 supra). Selon l'art. 31 par. 1 CV, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. Ces quatre éléments ont le même rang (ATF 147 V 387 consid. 3.3). Le point de départ pour l'interprétation est le texte de la disposition conventionnelle. Celui-ci doit être interprété en lui-même selon sa signification ordinaire, qui doit être déterminée en accord avec le contexte, l'objet et le but du traité et conformément au principe de la bonne foi (ATF 147 V 387 consid. 3.3 et réf. cit.). L'art. 31 par. 2 CV précise qu'aux fins de l'interprétation d'un traité, le contexte comprend, outre le texte, préambule et annexes inclus : tout accord ayant rapport au traité et qui est intervenu entre toutes les parties à l'occasion de la conclusion du traité (let. a) ; tout instrument établi par une ou plusieurs parties à l'occasion de la conclusion du traité et accepté par les autres parties en tant qu'instrument ayant rapport au traité (let. b). Aux termes de l'art. 31 par. 3 CV, il sera tenu compte, en même temps que du contexte : de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions (let. a) ; de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité (let. b) et de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les parties (let. c). Les règles d'interprétation du droit international ne tiennent compte de la volonté des parties qu'en tant qu'elle se reflète dans

la convention elle-même (ATF 149 II 400 consid. 7.2). Toutefois, selon l'art. 31 par. 4 CV, un terme sera entendu dans un sens particulier s'il est établi que telle était l'intention des parties.

8.2.2 Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu constituent, selon l'art. 32 CV, des moyens complémentaires d'interprétation et peuvent être utilisés soit pour confirmer le sens résultant de l'application de l'art. 31 CV, soit pour déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 laisse le sens ambigu ou obscur (let. a) ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (let. b) (ATF 149 II 400 consid. 7.2 ; 147 V 387 consid. 3.3 ; 147 II 13 consid. 3.3 ; 146 II 150 consid. 5.3.2). En pareil cas, la signification, parmi plusieurs possibles, à attribuer à la disposition à interpréter est celle qui garantit son application effective et n'aboutit pas à un résultat contraire à l'objet et au but de la convention (« effet utile » ; ATF 149 II 400 consid. 7.2 ; 147 V 387 consid. 3.3 ; 147 II 13 consid. 3.3 ; 146 II 150 consid. 5.3.2).

8.2.3 Le Modèle de Convention de l'OCDE et son commentaire reposent sur une recommandation de l'OCDE (Recommandation C(97)195/FINAL de l'OCDE du 23 octobre 1997). Dans celle-ci, le Conseil de l'OCDE avait recommandé aux pays Membres de se conformer, à l'occasion de la conclusion de nouvelles conventions bilatérales ou de la révision de conventions bilatérales existantes, au Modèle de convention fiscale tel qu'il est interprété dans les commentaires s'y rapportant. A la différence des décisions du Conseil de l'OCDE, les recommandations de l'OCDE ne présentent pas un caractère contraignant pour les Etats membres (art. 5 let. a et b de la Convention relative à l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques [RS 0.970.4] ; ATF 149 II 400 consid. 7.3 et réf. cit.).

8.2.4 La portée du MC OCDE et de son commentaire pour l'interprétation des CDI en vertu des art. 31 et 32 CV a fait l'objet d'une jurisprudence fluctuante du Tribunal fédéral (ATF 149 II 400 consid. 7.4). Dans l'ATF 143 II 136, il a considéré – avec une partie de la doctrine – que le Commentaire MC OCDE constituait dans le contexte de l'assistance administrative un moyen d'interprétation complémentaire (important) au sens de l'art. 32 CV (ATF 143 II 136 consid. 5.2.3 ; MATTEOTTI/KRENGER, in : Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, Einleitung, n° 162 ; ROBERT WALDBURGER, Sind Gruppensuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?, in: Forum für Steuerrecht, 2013, p. 130). Dans l'ATF 144 II 130, qui

concernait aussi un cas d'assistance administrative, le Tribunal fédéral a estimé que le Commentaire MC OCDE était un instrument de « soft law » qui devait être pris en considération selon l'art. 31 par. 3 let. c CV (ATF 144 II 130 consid. 8.2.2).

D'après la doctrine majoritaire, lorsque et dans la mesure où une CDI a été négociée sur la base du MC OCDE et de son commentaire et que les Etats contractants se sont conformés, dans la formulation de la convention, au modèle proposé par l'OCDE, il faut admettre que ces documents expriment le sens ordinaire de la convention au sens de l'art. 31 al. 1 CV, ou éventuellement un sens particulier voulu par les parties au sens de l'art. 31 al. 4 CV (ATF 149 II 400 consid. 7.4 ; PETER HONGLER, in : Stocker/Oesterhelt [éd.], Internationales Steuerrecht der Schweiz, 2023, § 3 n° 36 ; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4^e éd. 2019, p. 70 ; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 5^e éd. 2022, p. 46 ; STEFAN OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in : Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 80 p. 379 s. ; cf. aussi dans la doctrine internationale notamment : HUGH J. AULT, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, in : Intertax 22/1994, p. 146 s. ; LANG/BRUGGER, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, in : Australian Tax Forum 23/2008, p. 99 s. ; MORIS LEHNER, in : Vogel/Lehner [éd.], DBA, Kommentar, 7^e éd. 2021 [ci-après : DBA, Kommentar], Grundlagen n° 126 ss ; KLAUS VOGEL, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, in : Bulletin for International Taxation 2000, p. 615). La jurisprudence, la doctrine précédemment citée ainsi que le comité des affaires fiscales de l'OCDE s'accordent à reconnaître que le Commentaire MC OCDE n'est pas contraignant, mais constitue néanmoins un instrument d'interprétation important (ATF 149 II 400 consid. 7.4 ; 148 II 336 consid. 9.2 ; 142 II 161 consid. 2.1 ; Commentaire MC OCDE, Introduction n^{os} 29 et 29.3).

8.2.5 Lorsque le MC OCDE ou son commentaire ont été modifiés après la conclusion d'une CDI, se pose la question de savoir si et dans quelles circonstances il y a lieu de s'appuyer sur ces versions ultérieures pour interpréter la convention. Le Tribunal fédéral a précisé sa jurisprudence sur ce point dans un arrêt publié aux ATF 149 II 400.

Jusque-là, sa jurisprudence sur cette question n'était pas uniforme (ATF 149 II 400 consid. 9.4.1). Dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral avait tenu compte des versions du MC OCDE publiées après la conclusion de la

CDI applicable, sans approfondir la question (voir par exemple arrêt du 24 septembre 2015 publié aux ATF 142 II 161 consid. 2.1 ; arrêt du 5 mai 2015 publié aux ATF 141 II 447 consid. 4.4.3 ; arrêts du TF 2C_276/2007 du 6 mai 2008 consid. 5.3 et 5.6 ; 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 3.4.5). Par arrêt du 7 novembre 2012, le Tribunal fédéral avait estimé que la version MC OCDE valable au moment de la conclusion de la CDI devait être utilisée (arrêt du TF 2C_452/2012 et 2C_453/2012 du 7 novembre 2012 consid. 4.6). Dans un arrêt du 6 mars 2008, le Tribunal fédéral s'était référé à une version du commentaire type ultérieure à la signature de la CDI en question, considérant que celle-ci n'exprimait aucune idée nouvelle (arrêt du TF 2C_558/2007 du 6 mars 2008 consid. 2.3). Dans un arrêt du 3 novembre 2017 publié aux ATF 144 II 130, le Tribunal fédéral avait estimé que le MC OCDE permettait une interprétation évolutive (dynamique) des CDI, précisément grâce à ses modifications régulières (ATF 144 II 130 consid. 8.3.2 et 8.3.3). Plus récemment, il a jugé que la prise en compte de la version actuelle du MC OCDE était admissible car, au moment de la conclusion de la CDI, il était déjà évident pour les Etats contractants que la notion de bénéficiaire effectif était une notion « ouverte » qui serait sujette à des changements au fil du temps (arrêt du TF 2C_880/2018 du 19 mai 2020 consid. 4.1).

8.2.6 L'ATF 149 II 400 a apporté les précisions suivantes. Se référant à la jurisprudence de la Cour internationale de justice (ci-après : CIJ) et à la doctrine internationale majoritaire, le Tribunal fédéral a souligné que les conventions internationales devaient en principe être interprétées de manière statique (ATF 149 II 400 consid. 9.4.2 et 9.4.3 ; arrêt de la CIJ du 13 juillet 2009, *Différend relatif à des droits de navigation et des droits connexes [Costa Rica contre Nicaragua]*, C.I.J. Recueil 2009, p. 242, § 63 ; DUPUY/KERBRAT, Droit international public, 14^e éd. 2018, § 314 ; MAX SORENSEN, Le problème dit du droit intertemporel dans l'ordre international, in : Annuaire de l'Institut de droit international, vol. 55/1973, p. 13 ss ; VERDROSS/SIMMA, Universelles Völkerrecht, 3^e éd. 1984, § 782).

La version déterminante du MC OCDE et de son commentaire pour l'interprétation d'une CDI est donc en principe celle en vigueur lors de sa conclusion. Cet avis est partagé par la doctrine suisse (LOCHER/MARANTELLI/OPEL, op. cit., p. 70 s. ; MATTEOTTI/KRENGER, op. cit., Einleitung, n° 160 ; OESTERHELT, op. cit., p. 380 ss ; MICHAEL BEUSCH, Die Bedeutung ausländischer Gerichtsentscheide für die Auslegung von DBA durch die schweizerische Justiz, in : Uttinger/Rentzsch/Luzi, Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, 2014, p. 402 ; HONGLER, op. cit., § 3 n^{os} 38 ss ; OBERSON, op. cit., p. 47 s. ; DE VRIES

REILINGH/CHILLÀ, Droit fiscal international, 2022, p. 51 s.) et prévaut également dans la doctrine et la jurisprudence d'autres pays européens (ATF 149 II 400 consid. 9.4.2 ; cf. p. ex. arrêts du Bundesfinanzhof I R 1/19 du 13 avril 2022 n° 21 ; I R 44/16 du 11 juillet 2018 n° 16 et réf. cit. ; arrêt du Conseil d'Etat français n° 233894 du 30 décembre 2003 ; arrêt du Verfassungsgerichtshof autrichienne V 41/2015 du 25 septembre 2015 consid. 2.2.3 n° 45 ; arrêt de la Cour suprême des Pays-Bas [Hoge Raad] 21/00747 du 14 octobre 2022, nos 3.2.2 et 3.2.3 [la Hoge Raad acceptant de tenir compte, comme moyens d'interprétation complémentaires au sens de l'art. 32 CV, des commentaires postérieurs lorsqu'ils ne sont que de nature clarificatrice] ; voir également, en doctrine, MICHAEL LANG, Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung, in : Festschrift Gosch, 2016, p. 238 ss ; LEHNER, in : DBA, Kommentar, Grundlagen, n° 127 ; voir en outre les nombreuses références citées chez JOHANN HATTINGH, The Relevance of BEPS Materials for Tax Treaty Interpretation, Bulletin for International Taxation 2020, p. 183 s., n° 19).

8.2.7 Le Tribunal fédéral a précisé qu'une exception au principe de l'interprétation statique des conventions internationales n'était possible que dans deux cas de figure.

Premièrement, une version du Commentaire MC OCDE postérieure à la CDI peut être pertinente pour déterminer, dans le cadre des art. 31 par. 1 et 4 CV, le sens d'un terme au moment de son application (et non au moment de la conclusion du traité). C'est le cas lorsque des traités de droit international, conclus pour une durée très longue ou indéterminée, recourent à des notions ouvertes (« offene Begriffe ») dont la signification est manifestement appelée à évoluer dans le temps ; dans ce cas, il y a alors une présomption que les parties ont entendu attribuer à ces notions un sens susceptible d'évoluer (ATF 149 II 400 consid. 9.4.3 qui se réfère à l'arrêt de la CIJ du 13 juillet 2009, *Différend relatif à des droits de navigation et des droits connexes [Costa Rica contre Nicaragua]*, C.I.J. Recueil 2009, p. 243, § 66). Selon le Tribunal fédéral, un tel cas de figure ne doit cependant être admis qu'avec la plus grande réserve (ATF 149 II 400 consid. 9.5).

Deuxièmement, le Commentaire MC OCDE postérieur à la CDI peut également être pris en compte, conformément à l'art. 31 par. 3 let. b CV, lorsqu'il reflète une « pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité, par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité ». L'importance de cette seconde hypothèse est toutefois

relativisée par le Tribunal fédéral, qui émet des réserves concernant la conformité du Commentaire MC OCDE aux exigences de l'art. 31 par. 3 let. b CV (ATF 149 II 400 consid. 9.4.4).

8.2.8 Si aucune de ces hypothèses n'est réalisée et que le Commentaire MC OCDE est modifié après la conclusion d'une CDI, la nouvelle version du commentaire peut certes être prise en compte dans l'interprétation de la convention, à l'instar de la doctrine ou de la jurisprudence. Une telle version ultérieure n'a toutefois de pertinence que par la force de son argumentation et ne représente pas un moyen d'interprétation important selon l'art. 31 CV, qui pourrait déterminer le sens ordinaire ou particulier d'une norme conventionnelle (ATF 149 II 400 consid. 9.5). Dans un tel cas, la version ultérieure du Commentaire MC OCDE peut être prise en compte à titre de moyen d'interprétation si elle apporte des précisions, sans introduire une modification de fond (arrêt du TF 2A.239/2005 du 28 novembre 2005 consid. 3.4.5 ; arrêts du TAF A-8400/2015 du 21 mars 2016 consid. 2.2.2 ; A-3119/2014 du 27 octobre 2014 consid. 3.3 ; A-4689/2013 du 25 juin 2014 consid. 4.2 ; A-4693/2013 du 25 juin 2014 consid. 4.2 ; LUCAS BRÄUTIGAM, Allgemeine Missbrauchsbestimmungen im internationalen Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des Principal Purpose Test, in : Schriften zum Steuerrecht, vol. 30 2024, p. 101 et 104 ; dans le même sens : OPEL/OESTERHELT, Personelle Spezialität bei der Steuramtshilfe, in: Revue fiscale, 2024, p. 275, p. 277).

8.3 En application des principes dégagés par la jurisprudence du Tribunal fédéral, la question du rôle et de l'importance du nouveau Commentaire MC OCDE pour interpréter le principe de spécialité dans sa dimension personnelle doit être résolue comme suit.

8.3.1

8.3.1.1 Il convient tout d'abord d'examiner si l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR recourt à une notion ouverte (« offener Begriff »), étant rappelé que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, cette hypothèse ne doit être admise qu'avec la plus grande retenue (cf. consid. 8.2.7 supra). Dans un arrêt daté du 19 mai 2020, le Tribunal fédéral avait relevé que le Commentaire MC OCDE valable au moment de la conclusion de la CDI indiquait que la notion de bénéficiaire effectif pouvait si nécessaire être précisée par les Etats contractants lors de négociations (arrêt du TF 2C_880/2018 du 19 mai 2020 consid. 4.1). Il en a déduit qu'il était déjà clair pour les parties au moment de la signature de la convention que cette notion était appelée à évoluer et qu'il s'agissait donc d'une notion ouverte. Le concept de « notion ouverte » peut être rapproché de celui de notion juridiquement

indéterminée, à savoir une notion dont le sens ne se laisse pas appréhender par simple déduction, mais qui exige une évaluation par rapport aux circonstances concrètes (MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, Droit administratif, vol. 1, 2012, p. 737). Dans le cas d'une notion ouverte, il s'agirait ici d'une liberté d'appréciation adaptative, visant à permettre l'adaptation de la notion en fonction de l'évolution des circonstances (sur la notion de liberté d'appréciation adaptative, voir BENJAMIN SCHINDLER, Verwaltungsermessen, 2010, n° 539 ss).

8.3.1.2 En l'occurrence, le terme « principe de spécialité » n'est pas mentionné en tant que tel dans l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR, mais découle du contenu de cette disposition. De plus, au moment de la signature de l'Avenant du 27 août 2009 introduisant l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR dans sa teneur actuelle (cf. consid. 3.1 supra), le Commentaire MC OCDE ne contenait aucune indication permettant de considérer le principe de spécialité comme une notion ouverte, appelée à évoluer. Jusqu'au 19 février 2024, le Commentaire MC OCDE était par ailleurs lacunaire sur la question de savoir si le principe de spécialité comportait ou non une dimension personnelle. Il contenait toutefois plusieurs passages allant à l'encontre d'une utilisation des renseignements reçus contre des personnes tierces (OPEL/OESTERHELT, op. cit., p. 275 ; ANDREA OPEL, in : Zweifel/Beusch/Oesterhelt [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, Bâle 2020 [ci-après : Amtshilfe, Kommentar], § 3 n° 210). En effet, jusqu'au 19 février 2024, le Commentaire MC OCDE indiquait clairement que l'OCDE considérait l'assistance administrative comme un instrument visant exclusivement les contribuables de l'Etat requérant (Commentaire MC OCDE tel qu'il se lisait le 21 novembre 2017, art. 26, ch. 5 : « *il n'est pas loisible aux Etats contractants [...] de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » ; ch. 5.2 : « *la norme de « pertinence vraisemblable » peut être satisfaite à la fois dans des cas concernant un seul contribuable (qu'il soit identifié par son nom ou par un autre moyen) et des cas concernant plusieurs contribuables (qu'ils soient identifiés par leur nom ou par un autre moyen).* »). Or, dans la nouvelle formulation du Commentaire MC OCDE (« *concernant toute autre personne* »), l'utilisation des renseignements n'est plus limitée aux seuls contribuables de l'Etat requérant. De plus, le fait que, outre les autorités fiscales qui ont procédé à la taxation, seul le contribuable (ainsi que son représentant et d'éventuels témoins) ait accès aux informations échangées, s'oppose également à une utilisation à l'égard de tiers (Commentaire MC OCDE tel qu'il se lisait le 21 novembre 2017, art. 26, ch. 12 : « *Il s'ensuit que ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son*

*représentant ou à des témoins »). En effet, si les informations pouvaient être utilisées également contre des tiers, ceux-ci devraient avoir accès aux informations échangées. Le Commentaire précise par ailleurs que les tiers ne peuvent invoquer le principe nemo tenetur (Commentaire MC OCDE tel qu'il se lisait le 21 novembre 2017, art. 26, ch. 15.2 : « *la plupart des pays reconnaissent dans leur législation interne que les renseignements ne peuvent être obtenus d'une personne dans la mesure où cette personne peut invoquer le droit de ne pas témoigner contre elle-même. [...] Toutefois, en pratique, le droit de ne pas témoigner contre soi-même devrait n'avoir qu'une application limitée en ce qui concerne la plupart des demandes de renseignements. Ce droit est personnel et ne peut être invoqué par un individu qui ne risque pas lui-même de poursuites pénales. L'immense majorité des demandes de renseignements s'efforcent d'obtenir ces renseignements de tiers tels que des banques, des intermédiaires ou de l'autre partie à un contrat et non de l'individu qui fait l'objet de l'enquête.* ») ; or, cette règle n'a de sens que si les renseignements obtenus par la demande d'assistance ne peuvent pas être utilisés contre ces tiers (voir également à ce sujet : OPEL, in : Amtshilfe, Kommentar, § 3 n° 210).*

8.3.1.3 A cela s'ajoute que le principe de spécialité fait partie du socle des principes fondamentaux de l'assistance administrative. Il est intimement lié au principe de la pertinence vraisemblable, considéré par le Tribunal fédéral comme la clé de voûte de l'assistance administrative (cf. consid. 5.2.1 supra). A cet égard, il y a lieu de relever, à titre d'exemple, que la nécessité pour l'Etat requérant de démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande implique qu'il fournisse une liste d'indications, comprenant notamment l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, la période visée, une description des renseignements recherchés et le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés (ch. XI par. 3 du Protocole additionnel ; cf. consid. 5.3 supra). Si la dimension personnelle du principe de spécialité venait à être abandonnée, il ne serait plus possible d'effectuer ce contrôle s'agissant des nouvelles personnes contre lesquelles les renseignements pourraient être utilisés.

8.3.1.4 De plus, les personnes concernées et les personnes habilitées à recourir bénéficient en Suisse d'un certain nombre de droits procéduraux, concrétisés par le législateur dans la LAAF. Ainsi, ces personnes sont informées par l'AFC de l'existence de la demande d'assistance (art. 14 al. 1 et al. 2 LAAF) et elles ont le droit de participer à la procédure, de consulter le dossier, d'offrir des moyens de preuve ainsi que de s'exprimer avant qu'une décision ne soit prise (art. 15 LAAF ; art. 29, 30, 32 et 33 PA, applicables par renvoi de l'art. 5 al. 1 LAAF ; art. 29 Cst.). La décision finale

octroyant l'assistance administrative leur est notifiée (art. 17 al. 1 LAAF) et elles ont la possibilité de la contester devant le TAF, puis devant le TF à certaines conditions (art. 19 LAAF ; art. 84a LTF ; art. 29a Cst.). Les CDI admettent en principe l'application de ce type de dispositions de procédure administrative (nationale), relatives aux droits des contribuables dans l'Etat requis, tout en précisant qu'elles ne doivent pas servir à entraver ou à retarder indûment les échanges effectifs de renseignements (cf. ch. XI par. 5 du Protocole additionnel ; ATF 145 II 119 consid. 3.3 ; 143 II 506 consid. 5.4.2).

Supprimer la dimension personnelle du principe de spécialité signifierait que les renseignements pourraient également être utilisés contre n'importe quels tiers, sans qu'il n'y ait besoin de les informer et de les inclure dans la procédure d'assistance. Cela reviendrait à supprimer les droits de procédure de ces contribuables et consacrerait une inégalité de traitement entre ceux-ci d'une part, et les personnes concernées et habilitées à recourir d'autre part.

Il convient de relever que tous les pays de l'OCDE ne prévoient pas une procédure interne telle que celle définie par la LAAF, par le biais de laquelle les personnes visées par la demande sont informées de l'existence de celle-ci et des renseignements à transmettre, et ont le droit de participer à la procédure. Des conceptions différentes de la portée du principe de spécialité au niveau international sont ainsi susceptibles de subsister, comme l'a déjà constaté le Tribunal fédéral (cf. consid. 8.1.2 supra).

8.3.1.5 Dans le système actuel, les Etats doivent demander à l'AFC, au cas par cas, le droit d'utiliser à l'égard des personnes tierces les informations reçues dans le cadre d'une demande d'assistance. L'AFC mène alors une nouvelle procédure (dite de réutilisation des renseignements), dans laquelle elle informe les personnes visées. Moins de dix requêtes de ce type ont été reçues depuis que l'ATF 147 II 13 a été rendu et celles-ci ont toutes été acceptées (cf. Avis du Conseil fédéral du 14 août 2024 concernant la modification du Commentaire MC OCDE, faisant suite à l'interpellation n° 24.3400 du 15 avril 2024 de la parlementaire Daniela Schneeberger). A cet égard, le Tribunal relève que le faible nombre de demandes de réutilisation des renseignements et le fait qu'elles aient toutes été approuvées démontre que le système actuel n'entrave pas démesurément l'échange de renseignements, tout en préservant les droits des tiers (cf. consid. 8.3.1.4 supra et réf. mentionnées).

Parce qu'ils sont protégés par le principe de spécialité dans sa dimension personnelle, les tiers ne disposent que très rarement d'un intérêt digne de protection à recourir contre la décision finale de l'AFC transmettant les renseignements. Si la dimension personnelle du principe de spécialité était supprimée, il serait particulièrement difficile pour les autorités concernées d'évaluer l'intérêt digne de protection à recourir des personnes tierces, puisque ces autorités ne pourraient pas déterminer contre qui et dans quel contexte l'Etat requérant risquerait d'utiliser les renseignements obtenus. Par ailleurs, le nouveau Commentaire MC OCDE précise que les renseignements obtenus doivent pouvoir être utilisés à l'égard de « toute autre personne ». Ces informations pourraient donc également être utilisées contre des tiers qui ne seraient même pas cités dans la documentation à transmettre et n'auraient par conséquent aucun moyen de participer à la procédure d'assistance devant les autorités suisses. Ainsi, même en élargissant le cercle des tiers habilités à recourir, il ne serait pas possible de pallier entièrement les lacunes de protection découlant d'une application du nouveau Commentaire MC OCDE.

Cet examen rendu plus difficile de la qualité pour recourir et la participation d'un nombre plus important de tiers à la procédure impliquerait un surcroît de travail considérable pour l'AFC et aurait pour conséquence, in fine, un allongement des procédures, lequel serait contraire aux exigences de célérité de l'assistance administrative internationale en matière fiscale (ATF 146 I 172 consid. 7.3.1 ; OPEL/OESTERHELT, op. cit., p. 278). Un retard excessif pourrait ainsi résulter du fait que le cercle des personnes, auxquelles la qualité de partie devrait être reconnue, serait exagérément étendu par rapport à la situation actuelle (sur les exigences de célérité, voir : ATF 146 I 172 consid. 6.2 ; 145 II 119 consid. 3.3 ; arrêts du TF 2C_417/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.3 ; 2C_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 5.2.2 et 5.2.3 ; arrêt du TAF A-5195/2020 du 7 février 2024 consid. 4.2.2).

8.3.1.6 Il ressort de ce qui précède que le principe de spécialité fait partie des principes fondamentaux de l'assistance. On ne peut déroger à son contenu par voie d'interprétation lorsqu'une telle démarche a pour conséquence de le vider de tout ou partie de son sens et de porter atteinte aux garanties fondamentales prévues par la procédure d'assistance. Dans cette mesure, le principe de spécialité dans sa dimension personnelle ne peut donc pas être considéré comme une simple notion ouverte.

8.3.2 La modification du Commentaire MC OCDE du 19 février 2024 ne reflète pas non plus une pratique ultérieurement suivie par les Etats parties

à la convention ; au contraire, la pratique de la Suisse a été jusqu'à présent de considérer que l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. consid. 8.1.2 supra). La deuxième hypothèse dans laquelle le Tribunal fédéral admet une interprétation dynamique (cf. consid. 8.2.7 supra) n'est donc pas non plus réalisée.

8.3.3 Ainsi, aucune des deux conditions alternatives posées par le Tribunal fédéral pour pouvoir procéder à une interprétation dynamique de la CDI CH-FR n'est remplie en l'espèce. Par conséquent, il ne peut être fait appel au nouveau Commentaire MC OCDE à titre de moyen d'interprétation important au sens de l'art. 31 CV pour déterminer le sens ordinaire ou particulier à donner à l'art. 28 par. 2 CDI CH-FR (cf. consid. 8.2.8 supra).

8.3.4 La nouvelle version du Commentaire MC OCDE pourrait tout au plus être prise en compte de manière similaire à d'autres écrits de la doctrine ou à des jugements, dans la mesure où elle apporte des précisions, sans introduire une modification de fond (cf. consid. 8.2.8 supra).

A cet égard, le Tribunal relève ce qui suit. Jusqu'au 19 février 2024, le Commentaire MC OCDE ne contenait aucune indication en faveur de l'utilisation *contre des tiers* des informations transmises. Comme vu précédemment (cf. consid. 8.3.1.2 supra), plusieurs passages du Commentaire MC OCDE plaidaient au contraire en faveur de la dimension personnelle du principe de spécialité. La modification du 19 février 2024 ne constitue par conséquent pas une simple clarification, mais un ajout, qui élargit l'étendue de l'assistance administrative à fournir par l'Etat requis (en ce sens : OPEL/OESTERHELT, op. cit., p. 277). Par conséquent, la nouvelle version du Commentaire MC OCDE ne peut pas non plus être prise en considération à titre de précision, pour interpréter la notion de principe de spécialité (cf. consid. 8.2.8 supra).

8.3.5 Enfin, le Tribunal rappelle qu'il est tenu – tout comme l'AFC – d'appliquer les lois fédérales et le droit international (art. 190 Cst.), et de respecter la jurisprudence du Tribunal fédéral. Le Tribunal considère qu'au vu de l'ATF 149 II 400, une éventuelle suppression de la dimension personnelle du principe de spécialité nécessiterait l'adaptation des CDI. De plus, compte tenu de l'importance centrale de ce principe et des différentes problématiques soulevées relatives aux droits procéduraux des personnes visées (cf. consid. 8.3.1.3 à 8.3.1.5 supra), une éventuelle modification de

ce principe rendrait sans doute nécessaire d'adapter la procédure d'assistance prévue par la LAAF.

8.4 En l'état actuel du droit, le Tribunal arrive ainsi à la conclusion que la dimension personnelle du principe de spécialité doit être maintenue. Le dispositif de la décision de l'AFC doit être modifié en conséquence, afin de rappeler ce principe à l'autorité requérante.

9.

Au vu des considérants qui précèdent, le Tribunal retient que la décision litigieuse ne satisfait pas pleinement aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours est dès lors partiellement admis en ce sens que dans le dispositif de sa décision, l'AFC doit préciser à l'autorité requérante que les renseignements cités au chiffre 2 ne peuvent être utilisés que dans le cadre de procédures relatives à A. _____ et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et aux obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR).

10.

Les frais de procédure 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]). Dès lors que les recourants ne sont que partiellement déboutés, ces frais sont réduits et arrêtés à 4'000 francs (art. 63 al. 1 PA). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée et le solde de 1'000 francs sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt entré en force. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

11.

La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer, d'office ou sur requête, des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF).

En l'espèce, les recourants ont conclu à l'allocation de dépens et n'ont au surplus pas produit de note d'honoraires (cf. arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 septembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 ; A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 8.1). Vu notamment l'issue de la cause (cf. consid. 9 supra), l'autorité inférieure devra verser aux recourants une indemnité de 1'500 francs, à titre de dépens, une fois le présent arrêt entré en force.

12.

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 LTF). 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 partiellement admis.

2.

Le dispositif de la décision finale de l'AFC du 3 juillet 2024 est modifié dans le sens que celle-ci informe l'autorité requérante que les renseignements cités au chiffre 2 ne peuvent être utilisés que dans le cadre de procédures relatives à A. _____ et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et aux obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 28 par. 2 CDI CH-FR).

3.

Le recours est rejeté pour le surplus.

4.

Les frais de procédure, arrêtés à 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge des recourants par 4'000 francs (quatre mille francs). Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée de 5'000 francs (cinq mille francs). Le solde, d'un montant de 1'000 francs (mille francs), sera restitué aux recourants une fois le présent arrêt entré en force.

5.

Une indemnité de 1'500 francs (mille cinq cents francs) sera versée par l'autorité inférieure aux recourants, à titre de dépens, une fois le présent arrêt entré en force.

6.

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)