Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-5982/2016

Arrêt du 13 décembre 2017

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Pascal Mollard, Michael Beusch, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

1. **Communauté héréditaire A._____,**
vraisemblablement composée de
1.2. **B._____,**
1.3. **C._____,**
2. **B._____,**
3. **C._____,**
tous représentés par Maître Patrick Hunziker,
recourants,

contre

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

Objet

assistance administrative (CDI-F).

Faits :

A.
Par demande d'assistance administrative (n° ***; ci-après: demande A) du *** 2014 fondée sur l'art. 28 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après: CDI-F, RS 0.672.934.91), tel que modifié par l'Avenant du 27 août 2009 (ci-après: Avenant; RO 2010 5683), la Direction générale des finances publiques française (ci-après: autorité requérante) a sollicité des informations bancaires au sujet de A._____ (ci-après: recourante; décédée en cours de procédure [let. N ci-dessous]), en particulier les états de fortune au 1er janvier 2010 et au 1er janvier 2011 des comptes bancaires concernés (son défunt époux aurait disposé des comptes n° *** et le n° ***) auprès de D._____ (ci-après: banque A) ainsi que les relevés de ces comptes sur la période du 1er janvier 2010 au *** 2011. Pour l'impôt français sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune, les années 2010 et 2011 sont concernées. L'autorité requérante a fait en substance valoir que la recourante, qui a déménagé en Suisse le *** 2011, ne se serait pas conformée à ses obligations fiscales quant aux avoirs hérités suite au décès de son époux le ***.

B.
Une autre demande d'assistance administrative (n° ***; ci-après: demande B) a été déposée par l'autorité requérante le *** 2014. Elle est dirigée contre B._____ (ci-après: recourant 2), fils du défunt, et a essentiellement la même teneur que la demande A.

C.
Ces deux demandes d'assistance ont été traitées dans l'arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016, qui a fait l'objet d'un recours au Tribunal fédéral déclaré irrecevable par arrêt du TF 2C_469/2016 du 27 mai 2016.

D.
D.a Le *** 2014, l'autorité requérante a déposé cinq autres demandes d'assistance (voir arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 let. J et consid. 9.2, qui évoque une demande d'assistance administrative du *** 2014 concernant la recourante) visant l'obtention d'informations bancaires dans le sens décrit plus bas.

D.b Une première demande (n° ***; ci-après: demande C) est dirigée contre la recourante. Les mêmes impôts et années que ceux décrits dans

la demande A – à laquelle il est fait référence – sont concernés. Au surplus, trois comptes (n° ***; n° ***; n° ***) ouverts auprès de la banque A sont fournis par l'autorité requérante en tant que la recourante y serait liée. Des informations sont sollicitées dans la même mesure que la demande A (let. A).

D.c Une autre demande (n° ***; ci-après: demande D) est aussi dirigée contre la recourante. Outre les impôts et années évoqués dans la demande A, la demande vise les droits de mutation de l'année 2013. L'autorité requérante s'intéresse au compte n° *** (banque E._____ [ci-après: banque B]), qui aurait été crédité – éventuellement par le biais du compte n° *** – de la somme de *** euros suite à la vente d'une quote-part d'une maison sise à *** à une société en substance détenue par les fils de la recourante, le recourant 2 et C._____ (ci-après: recourant 3). L'autorité requérante cherche à examiner les soupçons nourris quant à une éventuelle donation déguisée de la recourante, ce qui impliquerait des droits de mutation à un taux plus élevé que celui auquel la cession a été soumise. Pour les comptes concernés, les informations sont demandées comme dans la demande A. Sont par ailleurs sollicités les états financiers de ces comptes depuis le 1er janvier 2013 jusqu'au 31 mai 2014.

D.d Une demande suivante (n° ***; ci-après: demande E) vise le recourant 2 pour les impôts et les années citées (let. A ci-dessus). L'autorité requérante, s'appuyant sur le compte n° *** (F._____ [ci-après: banque C]), souhaite obtenir, en particulier pour cette relation, des renseignements, toujours dans le sens décrit (let. A).

D.e Dans une demande encore dirigée contre le recourant 2 (n° ***; ci-après: demande F) faisant également état de la cession détaillée d'une propriété immobilière (let. D.c), l'autorité requérante sollicite des informations au sujet du compte n° *** ouvert auprès de la banque B. La demande vise les droits d'enregistrement de l'année 2013. Les états financiers à compter du 1er janvier 2013 jusqu'au 31 mai 2014 sont requis; les autres sollicitations ne varient pas de celles exposées dans la demande D (let. D.c). Les années 2010 et 2011 sont concernées, pour l'impôt sur le revenu et l'impôt de solidarité sur la fortune.

D.f Enfin, une demande dirigée contre le recourant 2 (n° ***; ci-après: demande G) – qui se réfère à la demande B (let. B ci-dessus) – a en substance le même contenu que la demande C (let. D.b).

E.
Des ordonnances de production ont été envoyées par l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure), à la banque A, la banque B et la banque C (toutes ensemble, ci-après: banques) le 23 juillet 2014. Le jour suivant, l'AFC a porté à la connaissance de Me Patrick Hunziker "la nouvelle requête d'assistance administrative concernant [la recourante]". Cela dit, les cinq demandes du *** 2014 (let. D ci-dessus) étaient jointes au pli de l'AFC. Le 25 août 2014, la recourante, le recourant 2 et le recourant 3 (tous trois ensemble, ci-après: recourants) se sont opposés à la coopération internationale sollicitée le *** 2014.

F.
Le Tribunal fédéral a rendu son arrêt 2C_469/2016 du 27 mai 2016.

G.
Dans le délai imparti par trois courriers de l'AFC du 27 juillet 2016 dans les causes n° *** concernant la recourante, n° *** (recourant 2), respectivement n° *** et *** (recourant 3), les recourants se sont déterminés, le 15 août 2016, et se sont opposés à l'octroi de l'assistance envisagée par l'AFC.

H.
Le 15 août 2016, les recourants ont adressé un pli signé de la main du recourant 2 au Conseiller fédéral en charge du Département fédéral des finances. Les recourants se sont plaints de l'assistance que l'AFC prévoyait d'octroyer à l'autorité requérante, invoquant des démarches françaises destinées, prétendument, à "contrôler comme bon lui semble tout citoyen ou résident fiscal suisse".

I.
I.a Par décision du 25 août 2016 rendue en la cause de la recourante (ci-après: décision A) et notifiée à cette dernière en tant que "Personne concernée", l'AFC a décidé d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative concernant celle-ci. Ainsi, l'AFC a pour projet de transmettre les informations bancaires, dans lesquelles apparaissent également le recourant 3 et le recourant 2, de la manière décrite plus bas (consid. 5.1.3).

I.b Par décision du 25 août 2016 rendue en la cause du recourant 2 (ci-après: décision B) et notifiée à ce dernier en tant que "Personne concernée", l'AFC a décidé d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative le concernant. Ainsi, l'AFC a pour projet de

transmettre les informations reçues, dans lesquelles apparaissent également la recourante et le recourant 3, de la manière exposée plus loin (consid. 5.1.4).

I.c Enfin, par décision du 25 août 2016 rendue en la cause du recourant 3 (ci-après: décision C) et notifiée à ce dernier en tant que "Personne habilitée à recourir", l'AFC a décidé d'accorder aux autorités compétentes françaises l'assistance administrative concernant la recourante et le recourant 2. L'AFC a pour projet de transmettre les informations, dans lesquelles apparaît également le recourant 3, conformément à ce qui suit (consid. 5.1.5).

J.
Par recours du 28 septembre 2016 déposés sous la forme d'une écriture commune auprès du Tribunal administratif fédéral, les recourants concluent principalement – et en tout état, sous suite de dépens – à l'annulation et à la mise à néant de chacune des trois décisions décrites (let. I).

K.
Par décision incidente du 4 octobre 2016, la jonction des causes A-5982/2016 (recourante), A-6003/2016 (recourant 2) et A-6015/2016 (recourant 3) a été prononcée. Dans sa réponse du 8 décembre 2016, l'AFC conclut au rejet du recours et à la condamnation des parties recourantes à tous les frais et dépens. Les recourants ont accédé à certaines pièces sur demande; ils persistent dans leurs conclusions par réplique du 26 janvier 2017, à laquelle l'AFC, renvoyant à ses décisions et à sa réponse, a dupliqué le 3 février 2017.

L.
L.a Le 12 mai 2017, l'AFC a indiqué au Tribunal qu'une "incertitude est apparue sur les contours exacts de l'application du principe de spécialité par l'autorité compétente française, laquelle n'a pas encore été clarifiée de manière définitive"; l'attention du Tribunal était attirée sur l'opportunité de renoncer à rendre une décision dans l'immédiat, par économie de procédure.

L.b Le 31 mai 2017, les recourants ne se sont pas opposés "à la suspension de la procédure requise par l'autorité intimée". Ils ont par ailleurs demandé à obtenir l'accès aux "échanges en cause avec l'autorité requérante". Le 2 juin 2017, le Tribunal a invité l'autorité inférieure à produire toute pièce concernée auprès de lui et à les communiquer aux recourants.

L.c Le 13 juin 2017, l'autorité inférieure a produit auprès du Tribunal – et communiqué aux recourants sous forme caviardée – quatre correspondances (un courrier de l'AFC à l'autorité requérante du 1er septembre 2016, un courrier de l'autorité requérante à l'AFC du 27 décembre 2016, deux courriers de l'AFC à l'autorité requérante du 7 février 2017, respectivement du 29 mars 2017) échangées au sujet de la problématique du principe de spécialité. Enfin, l'AFC a sollicité la suspension de la procédure.

L.d Le 16 juin 2017, les recourants ont requis le Tribunal de donner suite à la requête en suspension de la procédure déposée par l'AFC. Les recourants ont réservé leur droit de se déterminer sur la question de la violation des principes de confidentialité et de spécialité.

L.e Le 27 juin 2017, le Tribunal a dit que toute demande de suspension serait traitée ultérieurement.

L.f Le 14 juillet 2017, l'AFC a précisé qu'elle ne voyait plus de motif justifiant une suspension de la procédure. En effet, l'autorité requérante française avait apporté une clarification concernant l'application du principe de spécialité, dans un e-mail du 4 juillet 2017 (consid. 5.6.2 ci-dessous). L'AFC s'est par ailleurs référée à l'arrêt du TF 2C_1000/2015 du 17 mars 2017 (= ATF 143 II 224) consid. 6.3 pour soutenir que cet engagement générait des obligations juridiques de la part de l'autorité requérante, tout en soulignant que la bonne foi était présumée dans les relations internationales.

L.g Ce pli a été porté à la connaissance des recourants le 20 juillet 2017. A cette même date, les recourants ont requis du Tribunal qu'il ordonne à l'AFC de produire l'intégralité des échanges intervenus entre cette dernière et l'autorité requérante depuis le 23 mars 2017. Le 21 juillet 2017, les recourants ont persisté dans leur requête, soulignant que la problématique initialement soulevée par l'AFC quant au principe de spécialité n'était, selon eux, pas résolue par l'e-mail du 4 juillet 2017 évoqué.

L.h L'AFC a donné suite, le 27 juillet 2017, aux demandes des recourants des 20 et 21 juillet 2017, et a remis au Tribunal une copie de quatre correspondances (un courrier de l'OCDE au Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales) du 29 juin 2017, un courrier de l'AFC à l'autorité requérante et deux courriers de l'autorité requérante à l'AFC, tous trois datés du 11 juillet 2017 [consid. 5.6.2 ci-dessous]). L'AFC a remis le même jour aux recourants ces quatre correspondances, caviardées, avec des explications.

M.
Par détermination du 8 août 2017, les recourants persistent dans leurs conclusions. L'AFC maintient son approche dans son pli du 8 septembre 2017.

N.
Par courrier du 3 novembre 2017, Me Patrick Hunziker a informé le Tribunal de la constatation du décès de la recourante le 31 octobre 2017. Le 10 novembre 2017, le Tribunal a informé les parties qu'il traiterait ultérieurement la question de savoir si un délai devrait être imparti dans le sens avancé par Me Patrick Hunziker, qui a indiqué avoir l'intention de produire tout élément utile pour faire parvenir la détermination des héritiers sur la procédure.

Les autres faits pertinents seront, en tant que besoin, repris dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1 Sauf exception (voir art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (voir art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1], art. 24 LAAF a contrario; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 3.3). Pour autant que ni la LTAF, ni la LAAF n'en disposent autrement, la procédure est régie par la PA (art. 37 LTAF; art. 5 al. 1 LAAF; art. 19 al. 5 LAAF).

1.2 Les recours déposés répondent aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), le recourant 2 et le recourant 3 disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Ils sont par ailleurs membres de la communauté héréditaire de feue la recourante, raison pour laquelle il faudra conclure à l'entrée en matière sur le recours de cette dernière (consid. 3 ci-dessous). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur les trois recours, avec les réserves qui sont soulignées ultérieurement (consid. 5.1.1, 5.5.2 s. et 5.6.2).

2.
Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA).

Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

3.

3.1

3.1.1 La capacité d'ester en justice (*Prozessfähigkeit*) est la faculté de mener soi-même le procès ou de désigner soi-même un mandataire qualifié pour le faire. Elle appartient à toute personne qui la capacité d'être partie (*Parteifähigkeit*), c'est-à-dire à toute personne qui a la faculté de figurer comme partie dans un procès. Aussi bien la capacité d'être partie que la capacité d'ester en justice sont des notions de procédure et relèvent donc, théoriquement, du droit de procédure applicable. Elles découlent néanmoins du droit matériel puisque la capacité d'être partie appartient à quiconque a la jouissance des droits civils, de même que la capacité d'ester en justice est le corollaire de l'exercice des droits civils. Ces questions sont régies par le droit fédéral (ATF 117 II 494 consid. 2, arrêt du TF 5A_329/2009 du 9 septembre 2010 consid. 2.1; arrêt du TAF A-6711/2010 du 1er décembre 2010 consid. 1.3.2).

3.1.2 En vertu du droit interne suisse, la communauté héréditaire comme telle n'a pas la personnalité juridique et n'a point qualité pour ester en justice. Tant que la succession n'est pas partagée, tous les biens qu'elle comporte sont la propriété commune des héritiers. Ceux-ci ne peuvent disposer de l'un ou l'autre d'entre eux, car la part héréditaire ne confère à l'héritier aucun droit direct sur un bien déterminé de la succession. Seul l'ensemble des héritiers ou leur représentant est donc en droit de faire valoir les droits appartenant à la communauté. Les héritiers doivent ainsi en principe agir en commun pour obtenir une prestation ou pour faire constater un droit (arrêts du TAF A-6829/2010 du 4 février 2011 consid. 2.1.2, A-6711/2010 du 1er décembre 2010 consid. 1.3.2 et les réf.).

3.1.3 L'annulabilité de la décision est la règle, la nullité l'exception (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1). La décision nulle ne déployant pas d'effet juridique, elle ne peut pas être l'objet de la contestation (*Anfechtungsobjekt*) dans une procédure de recours de droit administratif: il n'y a ainsi pas lieu d'entrer en matière sur un tel recours. La nullité – qui peut être partielle (arrêt du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 4.4.1 et 5.5.1) – doit être constatée dans le dispositif (ATF 132 II 342 consid. 2.3; ATAF 2008/59 consid. 4.3, arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-2433/2015 du 9 juillet

2015 consid. 5). Compte tenu des particularités de la procédure d'assistance administrative, qui implique la transmission à l'autorité requérante d'informations touchant des parties étroitement liées entre elles, la nullité de la décision attaquée vaut à l'égard de toutes les parties en présence (arrêts du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 4.4.2, A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.3, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.3).

3.1.4

3.1.4.1 Dans un cas concernant l'assistance administrative avec les Etats-Unis, il a été jugé qu'une décision rendue à l'égard d'une personne décédée avant son prononcé et notifiée à elle est affectée d'un vice particulièrement grave et manifeste, de sorte que le Tribunal ne peut que constater la nullité (consid. 3.1.3 ci-dessus) de la décision attaquée (par des héritiers), dans la mesure où cette constatation ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Bien qu'il s'agisse d'un vice de fond, il est en effet d'une gravité telle que la nullité s'impose. Le système d'annulation ne conférerait pas la protection nécessaire (arrêts du TAF A-6711/2010 du 1er décembre 2010 consid. 3.4 et 1.3.4, A-6829/2010 du 4 février 2011 consid. 3).

3.1.4.2 Dans d'autres cas concernant aussi l'assistance administrative avec les Etats-Unis, le Tribunal a pareillement constaté la nullité, au sens décrit (consid. 3.1.4.1), d'une décision rendue contre une succession (*Nachlass*) – et non contre la communauté héréditaire ou les héritiers – la succession ne pouvant pas être destinataire de la décision (arrêts du TAF A-6729/2010 du 5 avril 2011 consid. 3, A-6829/2010 du 4 février 2011 consid. 3).

3.1.4.3 L'arrêt du TAF A-6674/2010 du 27 octobre 2011, toujours en matière d'assistance avec les Etats-Unis, a traité de la question du décès du destinataire de la décision après son prononcé, mais avant le dépôt du recours par les héritiers du défunt et son épouse (tous représentés par le même avocat), également destinataire de la décision alors litigieuse. Le Tribunal de céans a souligné qu'il a le devoir d'établir d'office – dans la mesure du possible – la qualité pour recourir des intéressés, tout en soulignant qu'il ne lui appartient pas de juger de manière définitive de la qualité d'héritier. Le Tribunal a ainsi entrepris des démarches, en contactant notamment le tribunal cantonal alors en charge de questions relatives à la succession (ouverture du testament), en vue de circonscrire le cercle des héritiers (ibid. consid. 1.2.3.1 s. et 1.2.5).

Dans ce cadre, le Tribunal de céans a jugé que l'affaire comportait des éléments d'extranéité, en rappelant les règles pertinentes en matière de succession, à savoir les règles du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210) et de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé (LDIP, RS 291, 3.10.5; arrêt du TAF A-6674/2010 du 27 octobre 2011 consid. 1.2.4).

Compte tenu notamment du principe de célérité, le Tribunal de céans a néanmoins rendu son arrêt alors même que les certificats d'héritiers n'avaient pas été produits, que la procédure devant le tribunal cantonal était toujours pendante et que la question de la qualité pour recourir des héritiers n'avait pas été définitivement clarifiée (ibid. consid. 1.2.3.2, 1.2.5 s.).

3.2

3.2.1 En l'occurrence, le décès de la recourante a des répercussions aussi bien sur l'examen de l'entrée en matière sur son recours que sur l'examen du fond (consid. 5.3.2). Seul le premier volet est traité dans le présent considérant.

3.2.2

3.2.2.1 Le Tribunal relève qu'il ne s'agit ici ni d'un cas dans lequel une décision a été rendue contre une personne décédée avant le prononcé de la décision (consid. 3.1.4.1 ci-dessus) ni d'un cas dans lequel une décision a été rendue contre une succession (consid. 3.1.4.2 ci-dessus). La présente affaire est en effet plus proche de la cause dans laquelle une décision a été rendue contre une personne décédée pendant le délai de recours, à savoir entre le prononcé de la décision de l'autorité inférieure et le dépôt du recours par l'épouse du défunt et les personnes se disant héritières de ce dernier (consid. 3.1.4.3 ci-dessus).

3.2.2.2 On pourrait se demander si la conséquence du décès doit être ici la nullité de la décision A (comme dans le premier cas cité au consid. 3.1.4.1) – de sorte qu'il n'y aurait pas lieu d'entrer en matière sur le recours – ou plutôt l'annulation (potentielle) de cette dernière (troisième cas cité au consid. 3.1.4.3). Comme le présent cas est plus proche de ce dernier, le Tribunal s'en tiendra à la question de savoir si la décision A – ainsi que les décisions B et C, dans la mesure requise – doivent être annulées (consid. 5.3.2), en admettant qu'il n'y a pas de nullité à constater.

3.2.2.3 Plus délicate est la question de la qualité pour recourir. Il est clair que la recourante ne dispose plus de cette qualité, en raison de son décès.

Seule la communauté d'héritiers pourrait intervenir à sa place, pour autant qu'ils soient identifiés et qu'ils se manifestent. A juste titre, Me Patrick Hunziker a informé le Tribunal qu'il ferait – dans un délai non déterminable à ce stade – parvenir les éléments utiles à cette fin. Pour sa part, le Tribunal a certains devoirs en matière de clarification de la qualité pour recourir, ce qui peut le conduire, dans certains cas, à procéder à des mesures d'instruction auprès de diverses autorités, y compris par exemple des tribunaux cantonaux (voir consid. 3.1.4.3 ci-dessus).

Il n'en demeure pas moins que le Tribunal a aussi jugé, dans l'arrêt A-6674/2010 du 27 octobre 2011, que des impératifs de conduite diligente de la justice – et de répartition des compétences entre juridictions civiles et administrative – peuvent le mener à prononcer un arrêt avant d'avoir fixé définitivement le cercle des héritiers d'une partie décédée.

Dans ce contexte, le Tribunal note que les trois recourants ont déposé une écriture de recours commune, sont représentés par le même avocat et sont liés par un lien de filiation directe (la recourante ayant été la mère du recourant 2 et du recourant 3). De plus, compte tenu des effets du décès de la recourante sur le sort de la procédure, à savoir l'annulation de la décision A (et des aspects correspondants dans la décision B et la décision C; voir consid. 5.3.2 ci-dessous), le résultat – qui ne dépend pas des particularités du cercle des héritiers – de la procédure initiée par la recourante n'est pas défavorable auxdits héritiers (voir arrêt A-6674/2010 du 27 octobre 2011 consid. 1.2.6).

Compte tenu des circonstances, du principe de diligence de la procédure d'assistance (art. 4 al. 2 LAAF; voir aussi consid. 5.6.1 ci-dessous), et du fait que la présente procédure de recours est déjà passablement avancée (voir notamment arrêt du TAF A-6307/2014 du 2 novembre 2015 consid. 2, dans lequel il est renoncé à suspendre une procédure avec la remarque que l'arrêt "était déjà prêt à être rendu au moment [du dépôt de la requête de suspension"), le Tribunal juge approprié, à ce stade et aux fins du présent examen uniquement, de retenir que le recourant 2 et le recourant 3 composent vraisemblablement la communauté héréditaire de feue la recourante, raison pour laquelle le présent arrêt leur sera adressé aussi en cette qualité *vraisemblable* (voir l'adresse des parties dans l'arrêt A-6674/2010 du 27 octobre 2011), en sus de leur qualité de partie en tant que recourants contre la décision B, respectivement la décision C.

Il n'y a donc pas lieu d'octroyer un quelconque délai aux parties dans le sens évoqué par Me Patrick Hunziker.

Il convient par conséquent d'entrer en matière sur le recours déposé par feue la recourante, en tant que le recourant 2 et le recourant 3 composent sa communauté héréditaire.

4.
4.1 L'assistance administrative avec la France est régie par l'art. 28 CDI-F, largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. XI du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après: Protocole additionnel, publié également au RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant, s'appliquent aux présentes demandes (art. 11 ch. 3 de l'Avenant). Le ch. XI cité a été modifié le 25 juin 2014 par l'Accord modifiant le Protocole additionnel, entré en vigueur le 30 mars 2016 (RO 2016 1195). La question de savoir si cet Accord s'applique ici peut toutefois demeurer ouverte (voir arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié dans ATF 143 II 202).

4.2 La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. XI par. 3 du Protocole additionnel (voir sa version en vigueur avant la modification du 25 juin 2014 citée (RO 2010 5683, 5688 s.).

4.3 La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves (interdiction de la pêche aux renseignements ["fishing expedition"]; ch. XI par. 2 du Protocole additionnel; voir arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1, 2C_276/2016 du 12 septembre 2016 [= ATF 143 II 136], notamment consid. 6.3), ce qui n'empêche toutefois pas l'autorité requérante de déposer une demande sans indiquer de numéro de compte, mais seulement le nom des banques à interroger (voir arrêts du TAF A-2915/2017 du 4 avril 2017 consid. 3.2.2, A-3830/2015, A-3838/2015 du 14 décembre 2016 consid. 11.4).

4.4
4.4.1 Le principe de la bonne foi s'applique, en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités, dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3).

4.4.2 La bonne foi d'un Etat est présumée dans les relations internationales (principe de la confiance), ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4, 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 2C_904/2015

du 8 décembre 2016 consid. 6.3 et 7.2). Le principe de la confiance implique aussi que l'Etat requis est en principe lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande (arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.3, A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.6, A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 2.4, confirmé sur ce point par arrêt du TF 2C_275/2017 du 20 mars 2017 consid. 2.4.2).

4.5 Le ch. XI par. 1 du Protocole additionnel précise que l'autorité compétente de l'Etat requérant doit formuler ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, ce en vertu du principe de subsidiarité, qui n'impose de toute façon pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (arrêts du TAF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4, A-4414/2014 du 8 décembre 2014 consid. 3.1.1). Le respect de ce principe doit généralement – et en particulier lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention – être retenu, sauf circonstances particulières (voir consid. 4.4.2 ci-dessus et arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2; arrêts du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 4.3, A-3421/2016 du 5 juillet 2017 consid. 4.2.4).

4.6 Selon l'art. 28 par. 1 CDI-F, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale interne des Etats contractants (voir notamment arrêts du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié dans ATF 143 II 202, 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2, 2C_594/2015 du 1er mars 2016 [= ATF 142 II 69], 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 141 II 436], 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 142 II 161] consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

4.7 Les renseignements doivent être demandés et obtenus de manière compatible avec les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis, l'AFC disposant toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI-F; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2, arrêts du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1, 2C_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 5.3).

4.8 Normalement, la demande d'assistance vise à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant (personne concernée au sens formel). Des informations peuvent cela dit également, dans certaines constellations spécifiques, être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (personne concernée au sens matériel; voir art. 4 al. 3 LAAF; ATF 141 II 436 consid. 3.3; arrêts du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 4.4.2.1, A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1; ANDREA OPEL, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in RF 71/2016 p. 928, 939). Le critère conventionnel de la pertinence vraisemblable demeure quoi qu'il en soit déterminant, mais il convient aussi de tenir compte d'une pesée des intérêts en présence (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 s., arrêts du TF 2C_792/2016 du 23 août 2017 [destiné à la publication] consid. 5.2.1, 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436; arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.1.3, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3).

4.9

4.9.1 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (voir art. 28 par. 2 CDI-F et arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.1, A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 3.3; en matière d'entraide internationale en matière pénale [*Rechtshilfe*], voir art. 67 al. 1 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale [loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP, RS 351.1] et arrêts du TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017 consid. 4.3.3, A-8275/2015 du 29 août 2016 consid. 6.1.1 et 6.1.4; DANIEL HOLENSTEIN, in Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n. 258, 262 et 266 ad art. 26 MC OCDE; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4e éd. 2014, p. 732 n. 761).

4.9.2 La violation prétendue du principe de spécialité par l'Etat requérant, soulevée en tant que grief d'ordre général, peut être invoquée, conformément en particulier à l'art. 71 PA, auprès du Département fédéral suisse compétent, qui demandera des explications à l'Etat concerné (ATF 121 II 248 consid. 1c; décision du Département fédéral de justice et police du 21 juillet 1997, JAAC 62.24 consid. 3.2 et 4; ZIMMERMANN, op. cit., p. 756 n. 728; ALEXANDER M. GLUTZ VON BLOTZHEIM, Die spontane Übermittlung – Die unaufgeforderte Übermittlung von Beweismitteln und Informationen ins Ausland gemäss Art. 67a IRSG, 2010, p. 214) ou devant les autorités de

l'Etat requérant (ZIMMERMANN, op. cit., p. 763 n. 732; arrêt du TAF A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 6.2 et 7.3.1).

4.10 Selon l'arrêt du TAF A-6674/2010 du 27 octobre 2011 consid. 5.2, devient sans objet la demande d'assistance déposée au sujet d'une personne qui décède, dans les circonstances citées (consid. 3.1.4.3 ci-dessus), en raison du fait que la demande vise une personne qui n'existe plus, de sorte que le recours déposé par ses héritiers doit être admis et la décision annulée.

5.

5.1

5.1.1 En l'espèce, l'objet du litige est délimité par les décisions attaquées, soit leur dispositif respectif et par les conclusions des recourants, étant précisé qu'ils ne peuvent se plaindre de manière recevable des décisions que dans la mesure où ils disposent de la qualité pour recourir; en effet, n'importe quelle personne n'a pas la qualité pour se plaindre de ce qui concerne une autre personne (voir arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 4.1).

5.1.2 Le Tribunal ne relève pas ici de litige relatif au droit d'être entendu des recourants.

5.1.3 Cela précisé, selon la décision A, l'AFC envisage, outre qu'elle renvoie aux informations déjà remises suite à la demande A, d'informer l'autorité requérante de ce que le recourant 3 est le titulaire et ayant droit économique de la relation bancaire n° *** (banque A), la recourante n'apparaissant pas en lien avec cette relation. De plus, cette décision prévoit l'envoi de renseignements allant du 1er janvier 2013 au 31 mai 2014 au sujet de la relation n° *** (banque B), dont la recourante était titulaire et sur laquelle le recourant 2 et le recourant 3 bénéficiaient d'une procuration. Enfin, du 1er janvier 2010 au *** 2011, la recourante n'a détenu aucun compte auprès de la banque B; le n° *** ne correspond à aucun compte client au sein de cette banque.

5.1.4 Selon la décision B, l'AFC envisage d'informer l'autorité requérante de ce que le recourant 3 est le titulaire et ayant droit économique de la relation bancaire n° *** (banque A), le recourant 2 n'apparaissant pas en lien avec cette relation. De plus, du 1er janvier 2010 au *** 2011, le recourant 2 n'a détenu aucun compte auprès de la banque C, le n° *** n'ayant pas conduit à une identification pour la période sous revue, ni auprès de la banque B, le n° *** ne correspondant à aucun compte client. Par ailleurs,

cette décision prévoit l'envoi de renseignements allant de la date d'ouverture du compte (*** 2013) au 31 mai 2014 au sujet de la relation n° *** (banque B), dont le recourant 2 est titulaire. Enfin, est envoyée une copie d'un avis de crédit du *** 2013 provenant du compte n° *** (banque B) de la recourante (voir annexe 3 au courrier de l'AFC du 27 juillet 2016 [pièce 30 du dossier de l'AFC, p. 49]), de même qu'une copie de la procuration du recourant 2 sur ce dernier compte.

5.1.5 En vertu de la décision C, l'AFC prévoit d'informer l'autorité requérante du fait que le recourant 3 est le titulaire et ayant droit économique de la relation bancaire n° *** (banque A), sans que ni la recourante, ni le recourant 2 n'apparaissent en lien avec cette relation. En outre, la procuration du recourant 3 sur la relation n° *** (banque B) au nom de la recourante devrait être transmise, en sus d'un avis de débit du *** 2013 relatif à un virement de la recourante en faveur du recourant 3 (voir annexe 2 au courrier de l'AFC du 27 juillet 2016 [pièce 30 du dossier de l'AFC, p. 62]).

5.2

5.2.1 Dans ce cadre, et même si la décision A semble évoquer "une demande d'assistance", le Tribunal relève que la décision A se réfère aussi bien à la demande D (let. D.c ci-dessus) qu'à la demande C (let. D.b ci-dessus). Pour sa part, la décision B a visiblement été rendue suite au dépôt des demandes E, F et G (let. D.d à D.f ci-dessus). Enfin, la décision C se fonde, au vu de son contenu, sur toutes les demandes du *** 2014 (let. D ci-dessus), hormis la demande E (let. D.d ci-dessus).

5.2.2 Le Tribunal constate que ces cinq demandes contiennent toute précision utile au sujet des personnes nommées – sous réserve des éléments relatifs au décès de la recourante (consid. 5.3.2) – et sont conformes aux exigences de forme posées par le ch. XI par. 3 du Protocole additionnel. Il n'y a donc pas lieu d'examiner la portée des changements apportés par l'Accord 2014 (voir consid. 4.1 s. ci-dessus).

5.2.3 Au surplus, le degré de détails des demandes d'assistance est suffisant pour qu'il soit exclu de les rejeter au motif qu'elles relèveraient de la recherche indéterminée de preuves prohibée. Il est rappelé d'ailleurs que même si les demandes n'avaient pas fourni de numéro de compte, mais seulement le nom des banques à interroger, l'interdiction de la recherche indéterminée de preuves ne serait pas de ce simple fait violée (consid. 4.3 ci-dessus).

5.2.4 Les demandes indiquant toutes qu'elles sont déposées conformément aux termes de la CDI-F, et en particulier qu'elles sont présentées après épuisement des moyens de collecte de renseignements prévus en droit interne français, il convient de retenir, en vertu des règles applicables dans les relations internationales (consid. 4.4 ci-dessus), que le principe de subsidiarité (consid. 4.5 ci-dessus) a été respecté. De plus, rien ne permet de remettre en cause la bonne foi – présumée – de l'autorité requérante. Enfin, rien ne suggère que les règles internes suisses ou françaises (consid. 4.7 ci-dessus) n'ont pas été respectées. Les arguments contraires des recourants seront traités plus bas (consid. 5.5).

5.2.5 Il convient donc, avec réserve (consid. 5.3.2), d'entrer en matière sur les cinq demandes du *** 2014.

5.3

5.3.1 Il sied de préciser d'abord que la demande C et la demande G se réfèrent aux demandes du *** 2014, de sorte que les faits que ces dernières présentent, en particulier les suites découlant du décès du *** de l'époux de la recourante et père des recourants 2 et 3, peuvent être appréhendés en tant que besoin pour l'examen, dans le cadre des premières, notamment de la *vraisemblable pertinence* (consid. 4.6 ci-dessus; voir, au sujet de demandes complémentaires [*Ergänzungsersuchen*], arrêt du TAF A-171/2017, A-172/2017, A-173/2017 du 5 juillet 2017 consid. 12.1). Au surplus, les demandes présentent chacune des allégations suffisantes à l'examen de cette condition. Enfin, les deux demandes du *** 2014 portaient sur des comptes différents de ceux cités le *** 2014, ce qui implique que les demandes du *** 2014 ne se heurtent pas à l'interdiction, pour l'Etat requérant, de revenir à la charge pour les mêmes faits et motifs, en demandant les mêmes mesures (voir arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 2.3 et les références citées).

5.3.2

5.3.2.1 Cela précisé, le Tribunal relève que les demandes d'assistance visant nommément la recourante sont devenues, en cours de procédure judicaire, sans objet suite à son décès, puisqu'elles visent une personne qui n'existe plus.

Certes, depuis l'arrêt du TAF A-6674/2010 du 27 octobre 2011, la jurisprudence a évolué dans un sens prévoyant que l'identification des personnes visées par une demande d'assistance peut avoir lieu sur la base de larges critères (voir notamment ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêts du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1). Il n'en demeure pas

moins que la question ici n'est pas tant celle de l'identification de la (des) personne(s) qui devraient être identifiée(s) comme contribuable(s) potentiel(s) que celle de savoir ce que l'Etat requérant, le cas échéant, entend désormais requérir de la Suisse, compte tenu du décès survenu après le dépôt des demandes dirigées contre la recourante (pour le cas d'une demande d'assistance dirigée contre une héritière potentielle d'un défunt, voir arrêt du TAF A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.1 et 4.4).

Il n'est pas non plus pertinent, à ce stade, d'examiner toute question relative à la règle selon laquelle la CDI-F s'applique aussi aux impôts par suite de décès (arrêt du TAF A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 9.3).

Par conséquent, conformément au cas cité (consid. 4.10 ci-dessus), le recours dirigé contre la décision A doit être admis et la décision annulée.

5.3.2.2 Le recours contre la décision B doit également être admis en tant qu'il attaque la transmission des informations concernant la recourante.

Il s'agit en l'occurrence de la copie d'un avis de crédit du *** 2013 provenant du compte n° *** (banque B) de la recourante (voir annexes 3, respectivement 2 au courrier de l'AFC du 27 juillet 2016 [pièce 30 du dossier de l'AFC, p. 49, respectivement 38]) et de l'écriture correspondante sur le relevé du compte n° *** (banque B) du recourant 2, de même que d'une copie de la procuration du recourant 2 sur le premier compte, et des explications y afférentes.

Le ch. 2 du dispositif de la décision B, 3ème tiret, 5ème et 6ème paragraphes doivent donc être annulés. De plus, la ligne mentionnant le crédit de *** d'euros le *** 2013 sur le relevé du compte n° *** (banque B) du recourant 2 (pièce 30 du dossier de l'AFC, p. 38) doit être intégralement caviardée, indépendamment du fait que ce montant correspondrait à peu de chose près à la moitié du prix de la cession de la quote-part évoquée dans la demande F (let. D.e ci-dessus).

5.3.2.3 Le recours contre la décision C doit aussi être admis en tant qu'il attaque la transmission des informations concernant la recourante, notamment la transmission de la procuration du recourant 3 sur la relation n° *** (banque B) au nom de la recourante, en sus de l'envoi d'un avis de débit du *** 2013 relatif à un virement de la recourante en faveur du recourant 3 (voir annexe 2 au courrier de l'AFC du 27 juillet 2016 [pièce 30 du dossier de l'AFC, p. 62]).

Le dispositif de la décision C doit donc être annulé en tant qu'il mentionne le nom, la date de naissance et l'adresse de la recourante: le ch. 1, le ch. 2, 1er tiret et le ch. 3 let. a sont annulés dans cette mesure. Le ch. 2, 2ème tiret est intégralement annulé.

5.3.2.4 Etant rappelé que tout intéressé a droit à ce que le principe de la double instance soit sauvegardé (arrêt du TAF A-7273/2015 du 3 décembre 2015 consid. 5), et avant le prononcé, le cas échéant, de nouvelles décisions finales (voir art. 61 al. 1 PA; arrêts du TAF A-4453/2015 du 17 août 2017 consid. 5.4, A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.3), le dossier de la cause doit ainsi être renvoyé à l'autorité inférieure afin qu'elle entreprenne toute démarche utile en vue de clarifier les questions de fait et de droit en lien avec le décès de la recourante, notamment les aspects relatifs à la communauté héréditaire et aux éclaircissements qui pourraient être fournis par l'autorité requérante à ce sujet (voir art. 6 al. 3 LAAF).

5.3.3 Il reste à examiner la décision B et la décision C, dans la mesure où elles ne doivent pas être annulées et la cause renvoyé à l'autorité inférieure (consid. 5.3.2). A propos de la décision B, le Tribunal constate que les informations bancaires dont la décision prévoit la transmission remplissent clairement la condition de la vraisemblable pertinence, telle qu'elle résulte de la jurisprudence récente. Il est en effet d'abord rappelé qu'il est admissible de transmettre une information négative (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 4.4.4, A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 6.2.9 et 6.2.12), comme le fait que le recourant 2 n'apparaît pas en lien avec la relation n° *** (banque A) ni n'est lié à une relation auprès de la banque C pendant la période idoine

Ensuite, non seulement l'autorité requérante demande expressément des renseignements au sujet de la relation n° *** dans la demande G, mais aussi c'est le frère du recourant 2 – le recourant 3 – à savoir un proche du premier, visé par la procédure fiscale étrangère (voir arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 6.2.3; pour un cas d'absence de liens entre proches, voir arrêt du TAF A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 7.3.2), qui est titulaire de ladite relation. Le recourant 3 n'étant incontestablement pas un tiers apparaissant par hasard dans la documentation bancaire (voir consid. 4.8 ci-dessus, en particulier arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436), il est conforme à la jurisprudence applicable de transmettre son identité, étant souligné que l'AFC a elle-même limité les informations à envoyer, puisqu'il n'est pas prévu de transmettre des relevés et autres états de fortune de ce

compte. Il est exclu de parler, dans ce contexte, d'échange spontané de renseignements.

5.3.4 Sous les réserves citées (consid. 5.3.2.2), l'envoi d'informations dans le cadre de la décision B est conforme aux dispositions applicables, compte tenu de l'assujettissement aux impôts français allégué du recourant 2. Dès lors, la seule question qui reste à se poser dans le cadre de la décision C est celle de savoir si le recourant 3 peut se prévaloir d'un statut de tiers qui justifierait que ses données personnelles et bancaires ne soient pas envoyées. Or, le Tribunal constate qu'en vertu du principe de spécialité rappelé dans toutes les décisions, les informations ne peuvent être utilisées que contre le recourant 2, "pour l'état de fait décrit dans la demande d'assistance administrative du *** 2014". De plus, la proximité familiale entre le recourant 3 et le recourant 2 (son frère) justifie l'envoi des renseignements dans le sens décidé par l'AFC. Partant, la décision C n'est pas critiquable sous cet angle.

5.3.5 L'AFC ayant décidé de procéder à des caviardages portant sur les noms de tiers non concernés (ch. 2 in fine du dispositif des décisions B et C) – les noms des employés de banque sont d'ailleurs effectivement anonymisés dans la documentation bancaire – il n'est pas douteux que seules les informations vraisemblablement pertinentes seront transmises et que tout intérêt de tiers est sauvegardé (voir arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.6, A-7351/2015 du 27 octobre 2016 consid. 4.4).

5.4 Dans le cadre posé (consid. 5.3.2), il résulte de ce qui précède que la décision B et la décision C sont conformes au droit. Les nombreux arguments des recourants – traités ci-dessous dans la mesure de leur pertinence (arrêt du TAF A-2766/2016 du 18 avril 2017 consid. 4.4) – n'y changent rien.

5.5

5.5.1 Les recourants soutiennent d'abord que le principe de subsidiarité aurait été violé, au motif qu'aucun contrôle fiscal n'aurait été ouvert avant l'envoi des demandes d'assistance du *** 2014, de sorte que les recourants auraient "ensuite eux-mêmes abordé la problématique de la cession immobilière" (recours p. 20). Dans la mesure où cet argument porte sur des documents bancaires que le Tribunal juge intransmissibles en raison du décès de la recourante (consid. 5.3.2), il n'a plus de portée concrète.

En tout état, il est rappelé qu'il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre qu'elle a interpellé en vain les recourants avant de

demander l'assistance de la Suisse (voir arrêt du TAF A-2797/2016, A-2801/2016 du 28 décembre 2016 consid. 4.2.4.2), de sorte que l'absence de questions posées par le fisc français aux recourants – même si elle devait être établie – au sujet de la "donation déguisée" n'emporterait pas à elle seule violation du principe de subsidiarité.

5.5.2 Ensuite, plusieurs comptes cernés par l'autorité requérante ont effectivement donné lieu à des réponses substantielles de la part des banques. Partant, on ne saurait retenir que le simple fait que certains numéros de comptes n'aient pas été suivis de telles réponses positives implique une violation du principe de la bonne foi par l'autorité requérante. Soutenir le contraire revient à ignorer le sens de ce principe et de la procédure d'assistance, qui a précisément pour but de permettre de faire la lumière sur des aspects procéduraux encore obscurs. Au demeurant, le respect du principe de la bonne foi ne saurait être remis en cause par le fait allégué – pour autant que recevable, puisque déjà traité dans l'arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 8.2.1 et 8.2.6 – selon lequel la recourante et le recourant 2 ont reçu des communications, de la part des autorités françaises, directement à leur domicile en Suisse. En effet, le Tribunal a jugé que les conséquences des démarches françaises en Suisse s'épuisent dans leur inefficacité (ibid.).

5.5.3 Sous un titre relatif à une violation alléguée du principe de proportionnalité, les recourants prétendent que l'instruction de la seule affaire fiscale ayant motivé la demande d'assistance se serait achevée. Ils en veulent pour preuve des courriers du fisc français envoyés à la recourante, respectivement au recourant 2 le 11 août 2015 et soulignant que la procédure fiscale engagée le 15 mai 2014 "est achevée". Pour autant que cet argument (traité dans l'arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 8.2.4 s.) soit, lui aussi, recevable, le Tribunal rappelle que les demandes d'assistance administrative couvrent des années qui ne sont pas (entièrement) visées par ces courriers, à savoir l'année 2010, étant souligné que l'existence d'un règlement d'ensemble mettant fin à toute procédure fiscale au sens de l'arrêt du TAF A-2797/201, A-2801/2016 du 28 décembre 2016 consid. 5.1 s. n'est pas alléguée ici.

C'est le lieu de rappeler qu'il incombe au contribuable touché par une potentielle double imposition de s'en plaindre auprès des autorités compétentes de l'Etat contractant, ce indépendamment des recours prévus par le droit interne (voir ATF 142 II 161 consid. 2.2.2; arrêt du TAF A-2766/2016 du 18 avril 2017 consid. 4.4.1).

Enfin, ni le secret fiscal ni le secret bancaire ne font obstacle aux règles conventionnelles, qui priment le droit interne (voir art. 28 par. 3 et 5 CDI-F; ATF 142 II 161 consid. 4.3, 4.4.1 et 4.5.2; arrêt du TAF A-6733/2015 du 29 juin 2017 consid. 4.3.6; Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE [version abrégée], avec un commentaire article par article, Paris 2014 [ci-après: Commentaire], n. 14 ad art. 26 MC OCDE).

5.6

5.6.1 Il reste à examiner la problématique du principe de spécialité. Tout d'abord, le Tribunal renonce à suspendre la présente procédure en raison de cette problématique (voir notamment arrêts du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 5.1, A-2309/2017 du 17 juillet 2017 consid. 3): outre que l'AFC a retiré sa demande de suspension, le principe de célérité prime (art. 4 al. 2 LAAF; ATF 142 II 218 consid. 2.5). Vu le présent arrêt, la demande de suspension des recourants est pour sa part sans objet.

5.6.2 Sur le fond du problème, dans la mesure de sa compétence (consid. 4.9.2 ci-dessus), le Tribunal ne relève pas de question concrète à régler dans le cadre du présent litige, mais tout au plus des questions théoriques et abstraites. En effet, pour ce qui est de la question de l'utilisation des informations litigieuses à l'égard de tiers, si des doutes ont été initialement soulevés par l'AFC quant au respect du principe de spécialité par l'autorité requérante, cette dernière a ensuite affirmé, le 4 juillet 2017, ne pas avoir "relevé [de] dossier où une utilisation des informations [est] envisagée à l'égard de tiers". Il convient de s'en tenir à cette allégation de l'Etat étranger (consid. 4.4.2 ci-dessus).

Le Tribunal constate de plus que l'AFC invoquait initialement que des informations bancaires remises par le biais de l'assistance administrative au sujet de quelques milliers de contribuables en vertu de la CDI-F auraient été transmises par le fisc français à une autorité de poursuite pénale (hypothétiquement suite à sa demande) pour servir une procédure dirigée contre une personne tierce en France. Cependant, le 11 juillet 2017, l'autorité requérante a précisé que la phase d'instruction pénale visant cette personne tierce était alors close, ce qui assurait qu'aucune information reçue des autorités suisses au sujet de comptes bancaires n'allait être utilisée dans la procédure pénale visant cette personne.

Cela précisé, même s'il est vrai que le Tribunal a émis quelques doutes quant au respect par l'autorité requérante du principe de spécialité dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt du TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016

(voir notamment le consid. 3.1.4), les recourants ne mettent pas en évidence, ni même n'étayent, le fait prétendu que *leurs* informations, dans le présent cas, pourraient être utilisées en violation du principe de spécialité. Il n'y a donc pas lieu de retenir que les informations des recourants pourraient être utilisées au détriment de tiers, ni qu'elles seront utilisées autrement que pour procéder à la taxation envisagée par l'autorité requérante, sauf à adopter une attitude de défiance et de remise en cause de la bonne foi, ce que le Tribunal fédéral a précisément jugé inadmissible (ATF 142 II 161 consid. 2.3). Dès lors, les craintes des recourants quant à une violation du principe de spécialité dans leur cas demeurent au stade de la conjecture toute générale.

Il n'y a donc pas lieu de se poser la question de la relation entre l'accord entre autorités du 11 juillet 2017 – apparemment non publié au RS (sur la publication des textes internationaux, voir arrêt du TAF A-340/2015 du 28 novembre 2016 consid. 4.1.2.2; pour un accord publié concernant l'interprétation de dispositions relatives à l'échange de renseignements calqué sur le MC OCDE, voir notamment accord amiable [*Verständigungsvereinbarung*] du 31 octobre 2011 concernant l'interprétation de l'art. XVI let. b du Protocole à la Convention du 26 février 2010 entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu [RS 0.672.963.61] et ATF 143 II 136 consid. 5.3.1 s.) – et les règles de l'art. 28 par. 2 CDI-F.

Soutenir que le droit français viderait de son sens le principe de spécialité prévu à l'art. 28 par. 2 CDI-F revient au surplus à ignorer que ce dernier a précisément pour objet de prévoir une obligation *internationale* de confidentialité, dont le non-respect peut impliquer jusqu'à la suspension de l'assistance en vertu de l'art. 28 CDI-F (ERNST CZAKERT, in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 2013, n. 67 ad art. 26 MC OCDE; HOLENSTEIN, op. cit., n. 241 ad art. 26 MC OCDE; Commentaire, n. 11 ad art. 26 MC OCDE).

5.7 Par conséquent, la décision B et la décision C doivent être confirmées et les recours rejetés, dans la mesure où ils ne sont pas admis (consid. 5.3.2).

6.

6.1 Les frais de procédure (voir art. 63 al. 1 PA; art. 2 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]) sont ici arrêtés à Fr. 10'000.-, montant d'ailleurs déjà versé par les recourants à titre

d'avance de frais. Ce montant doit se répartir à raison d'un tiers attribuable à chacune des procédures initiées respectivement par les recourants.

La recourante, respectivement les héritiers intervenant désormais à sa place, obtiennent gain de cause dans leur recours contre la décision A; ils n'ont pas de frais de procédure à payer. Le montant attribué à leur cause, à savoir Fr. 3'340.- (montant arrondi), leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. Pour sa part, l'AFC ne doit pas payer de frais de procédure (art. 63 al. 2 PA).

Le recourant 2 et le recourant 3 succombent en revanche pour l'essentiel dans leurs recours contre la décision B, respectivement la décision C. Ils s'acquitteront donc, à titre solidaire, compte tenu de la mesure dans laquelle ils obtiennent gain de cause, d'un montant total de Fr. 5'000.- à titre de frais de procédure. Ce montant est imputé sur l'avance de frais déjà versée et attribuée à leur cause (Fr. 6'660.-), de sorte que le solde de cette avance (Fr. 1'660.-) leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

6.2 La partie recourante contre la décision A a droit à des dépens, vu qu'elle obtient gain de cause et est représentée par un avocat (art. 64 al. 1 PA; art. 7 ss FITAF). En l'absence de note d'honoraires, ceux-ci seront fixés à Fr. 5'000.- (montant arrondi) en faveur de la partie recourante contre la décision A, à charge de l'AFC, compte tenu de la nature de la cause et de son degré de complexité.

Le recourant 2 et le recourant 3 ont droit à des dépens d'un montant total de Fr. 2'500.- sur la même base de calcul, dans la mesure où ils obtiennent partiellement gain de cause.

Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF)

7.

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

2 LTF (art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
La requête de suspension de la procédure est sans objet.

2.
Pour autant que recevable, le recours déposé contre la décision A est admis. Cette décision est annulée et la cause renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants (voir consid. 5.3.2.4).

3.
Pour autant que recevable, le recours déposé contre la décision B est partiellement admis. Dans la mesure où elle porte sur des informations concernant la recourante, cette décision est annulée au sens du consid. 5.3.2.2 et la cause renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants (voir consid. 5.3.2.4). De plus, la ligne mentionnant le crédit de *** d'euros le *** 2013 sur le relevé du compte n° *** (banque B) du recourant 2 (pièce 30 du dossier de l'AFC, p. 38) doit être intégralement caviardée (consid. 5.3.2.2). Le recours est rejeté pour le surplus.

4.
Pour autant que recevable, le recours déposé contre la décision C est partiellement admis. Dans la mesure où elle porte sur des informations concernant la recourante, cette décision est annulée au sens du consid. 5.3.2.3 et la cause renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants (consid. 5.3.2.4). Le recours est rejeté pour le surplus.

5.
Il n'est pas perçu de frais de procédure en lien avec le recours contre la décision A. L'avance de frais versée de Fr. 3'340.- (trois mille trois cent quarante francs) sera restituée à la partie recourante contre la décision A une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

6.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 5'000.- (cinq mille francs) en faveur de la partie recourante contre la décision A à titre de dépens.

7.
Des frais de procédure d'un montant total de Fr. 5'000.- (cinq mille francs)

sont mis à la charge du recourant 2 et du recourant 3 à titre solidaire dans le cadre de leur recours contre la décision B, respectivement la décision C. Ce montant est imputé sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 6'660.- (six mille six cent soixante francs), de sorte que le solde de cette avance, à savoir Fr. 1'660.- (mille six cent soixante francs), leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

8.
L'autorité inférieure doit verser un montant total de Fr. 2'500.- (deux mille cinq cents francs) en faveur du recourant 2 et du recourant 3 à titre de dépens dans le cadre de leur recours contre la décision B, respectivement la décision C.

9.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

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

La présidente du collège : Le greffier :

Annie Rochat Pauchard Lysandre Papadopoulos

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84*a*, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :