

BVGer A-5574/2020 vom 22. Juni 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-06-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5574_2020

FR: TAF A-5574/2020 du 22 juin 2021

IT: TAF A-5574/2020 del 22 giugno 2021

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1.1

Le Tribunal examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (cf. ATAF 2007/6 consid. 1).

E. 1.2

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

E. 1.3

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

E. 1.4

Pour que le recours soit recevable, encore faut-il que les recourants aient bien la qualité pour recourir, ce que le Tribunal doit examiner d'office.

E. 1.4.1

Aux termes de l'art. 19 al. 2 LAAF ont qualité pour recourir la personne concernée ainsi que les autres personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA.

E. 1.4.2

L'art. 19 al. 2 LAAF confère d'abord la qualité pour recourir à la « personne concernée ». Cette notion est définie à l'art. 3 let. a LAAF : est une personne concernée celle au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements. Il s'agit en l'espèce de la recourante 1, si bien que cette dernière a qualité pour recourir à l'encontre de la décision entreprise.

E. 1.4.3.1

L'art. 19 al. 2 LAAF confère ensuite la qualité pour recourir aux personnes qui remplissent les conditions prévues à l'art. 48 PA. Selon l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b), et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). L'intérêt digne de protection au sens de l'art. 48 al. 1 let. c PA correspond à celui qui est visé à l'art. 89 al. 1 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF ; RS 173.110) et doit être interprété de la même manière. Il doit s'agir d'un intérêt direct et concret. La partie recourante doit se trouver dans un rapport suffisamment étroit, spécial et digne d'être pris en considération avec la décision entreprise. Elle doit être touchée dans une mesure et avec une intensité plus grande que l'ensemble des administrés (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et les références citées ; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral en les causes jointes A-2013/2019 et A-2015/2019 du 15 décembre 2020 consid. 1.4.1.2).

E. 1.4.3.2

En l'espèce, la recourante 2, destinataire de la décision querellée, s'est vu reconnaître un statut particulier, celui de personnes dont l'AFC pouvait supposer, sur la base du dossier, qu'elle était habilitée à recourir en vertu de l'art. 19 al. 2 LAAF (cf. art. 14 al. 2 LAAF). A juste titre dès lors que l'autorité inférieure entend transmettre à l'autorité fiscale britannique des informations la concernant tout particulièrement, notamment s'agissant de sa situation financière et patrimoniale. Elle se trouve ainsi dans une relation particulière, étroite et digne d'être prise en considération avec l'objet du litige (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1490/2020 du 18 novembre 2020 consid. 1.4, A-2463/2018 et A-2465/2018 [causes jointes] du 27 novembre 2019 consid. 1.3) et a conséquemment qualité pour recourir.

E. 1.5

Présenté dans le délai (art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, les recours interjetés par A. _____ et B. _____, qui disposent de surcroît tous les deux de la qualité pour recourir (cf. ci-dessus, consid. 1.4.2 et 1.4.3.2), sont recevables, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur leurs mérites.

E. 1.6

A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne saurait intervenir avant l'entrée en force de la décision de rejet des recours (cf. FF 2010 241, 248 ; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

E. 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 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7ème éd., 2016, nos 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ème éd., 2013, n° 2.149).

E. 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 et 121 V 204 consid. 6c).

E. 3

Les arguments des parties peuvent être résumés comme suit.

E. 3.1

Dans leurs mémoires, les recourantes 1 et 2 estiment que la requête de l'autorité fiscale britannique constitue une pêche aux renseignements prohibée, si bien que l'AFC n'aurait pas dû entrer en matière. En substance, ils exposent qu'en demandant « des relevés bancaires de manière aussi étendue sans les limiter aux personnes concernées ou impliquées, le Her Majesty's Revenue & Customs a clairement démontré vouloir profiter de la procédure dirigée contre [A. _____] pour rechercher des preuves qui pourraient, le cas échéant, être utilisées dans le cadre d'autres procédures fiscales » (p. 13). Subsidiairement, les recourants sollicitent qu'il soit répondu à la requête des autorités britanniques en ne communiquant que les noms des signataires autorisés ainsi que le détail des transactions bancaires entre A. _____ et C. _____, respectivement B. _____, les relevés de comptes étant au surplus caviardés de tous les noms de personnes physiques et morales ne figurant pas dans la requête d'assistance administrative, soit de toutes autres personnes que A. _____, B. _____, C. _____, D. _____ et E. _____. Les recourants considèrent qu'à défaut, ces tiers non concernés auraient dû se voir octroyer la qualité pour recourir.

E. 3.2

Dans sa réponse au recours, l'autorité inférieure a tout d'abord rappelé que la demande des autorités britanniques contenait l'ensemble des indications exigées par la réglementation et ne se limitait pas aux seules transactions effectuées entre la personne morale concernée et les sociétés C. _____ et B. _____, rappelant au surplus l'objectif fiscal de la requête d'assistance administrative - à savoir déterminer si la recourante 1 dissimule aux autorités fiscales britanniques des bénéfices, notamment en les transférant à des sociétés offshore - et le contenu de ladite requête. S'agissant du caviardage de tiers non concernés figurant dans les documents bancaires à transmettre, l'AFC a considéré qu'il rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative, soulignant que l'Etat requérant cherchait à connaître l'identité des destinataires auxquels ces sociétés sont susceptibles de reverser leurs bénéfices ; par conséquent, leurs identités constituent des informations vraisemblablement pertinentes pour l'évaluation fiscale de la société A. _____. L'autorité inférieure a en outre souligné que les autorités britanniques s'étaient expressément engagées au traitement confidentiel des informations transmises et qu'aucun élément de la demande, respectivement du recours, ne permet de penser que l'Etat requérant ne respectera pas ses engagements. Il en va de même s'agissant du principe de spécialité. Finalement, l'AFC a estimé que, parmi les tiers non concernés apparaissant dans les relevés bancaires, aucun ne disposait de manière évidente de la qualité pour recourir.

E. 4

Le cadre juridique déterminant est le suivant.

E. 4.1

L'assistance administrative en matière fiscale avec le Royaume-Uni est régie par l'art. 25 CDI CH-GB ainsi que le ch. 4 du Protocole additionnel de cette même convention (ci-après : le Protocole additionnel ; également publié au RS 0.672.934.91), intitulé « Echange de renseignements ».

E. 4.2

La requête doit indiquer les éléments qui figurent au ch. 4 let. c du Protocole additionnel, à savoir (i) le nom et adresse de la ou des personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête et, si disponibles, les autres éléments de nature à faciliter l'identification de cette ou de ces personnes, tels que la date de naissance, l'état-civil, le numéro d'identification fiscale ; (ii) la période visée par la demande ; (iii) une description des renseignements recherchés, y compris leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ; (iv) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ; (v) 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 ; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3411/2018 du 10 mars 2020 consid. 3.2, A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.2 et A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.2). Le Tribunal fédéral retient que cette liste d'éléments à fournir 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 des renseignements qu'elle requiert (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

E. 4.3.1

Aux termes de l'art. 25 par. 1 CDI CH-GB, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4 ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 [non publié aux ATF 143 II 202, mais in : RDAF 2017 II 336, spéc. p. 363]). La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements se conçoit comme la clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6, 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3). 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 ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). En conséquence, 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 fournie, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente.

E. 4.3.2

Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis se bornant à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la

requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3 ; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2830/2018 du 17 septembre 2018 consid. 2.1.2, A-4218/2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 ; voir aussi quelques rares arrêts du Tribunal fédéral en langue française qui exigent qu'apparaisse avec certitude la constatation que les documents ne sont pas déterminants pour l'enquête : ATF 144 II 29 consid. 4.2.2, 142 II 161 consid. 2.1.1 ; cf. à ce sujet, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6666/2014 du 19 avril 2016 consid. 2.3 in fine).

E. 4.4.1

Le principe de la bonne foi s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double imposition (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3, 142 II 161 consid. 2.1.3). 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 contradictions manifestes (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4.1 et la jurisprudence citée).

E. 4.4.2

La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 3.3 et 142 II 161 consid. 2.1.3), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et les références citées).

E. 4.4.3

Savoir si et dans quelle mesure les éléments présentés par la personne intéressée sont suffisamment établis et concrets pour renverser cette présomption ou à tout le moins susciter des doutes sérieux sur la bonne foi de l'Etat requérant est une question d'appréciation des preuves, y compris lorsqu'il est question de faits négatifs. Dans ce dernier cas, la jurisprudence a du reste posé des principes au sujet du degré de la preuve qui est exigé. De tels faits négatifs doivent ainsi être démontrés avec une vraisemblance prépondérante (cf. ATF 142 III 369 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_588/2018 du 13 juillet 2018 consid. 4.2).

E. 4.5

La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2, 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3703/2019 du 23

avril 2020 consid. 2.5 et la jurisprudence citée).

E. 4.6

Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (cf. art. 25 par. 2 CDI CH-GB ; cf. ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1, A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. ATF 147 II précité consid. 3.4, et 146 I 172 consid. 7.1.3). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (cf. ATF 147 II précité consid. 3.5 ; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 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 ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (cf. notamment ATF 147 II précité, *ibid.* ; cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C_545/2019 précité consid. 4.7).

E. 4.7

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; voir aussi arrêt du Tribunal fédéral 2C_493/2019 du 18 août 2020 consid. 5.5 ; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, le principe de subsidiarité peut être relativisé dès lors que ce dernier n'a pas d'autre moyen à disposition pour s'assurer d'une déclaration intégrale des revenus du contribuable concerné (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5648/2014 du 12 février 2015, consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu - sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux - de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

E. 4.8

Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'autorité inférieure dispose 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8, et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 et les références citées).

E. 4.9.1

En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF dispose que la transmission de renseignements relatifs à des personnes n'étant pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1er janvier 2017 (RO 2016 5059), par l'ajout suivant : « 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 de renseignements ».

E. 4.9.2

La demande d'assistance vise normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-108/2018 du 13 février 2020 consid. 6.3.1, A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2, A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4, A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.6.2.3 et A-2468/2016 du 19 octobre 2016 consid. 3.2.1). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; cf. également ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; pour des développements, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3). Lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées (art. 3 let. a LAAF), mais aussi sur des tiers non impliqués au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1). La jurisprudence n'admet la transmission de noms de tiers non impliqués 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. 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 (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les références citées ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

E. 4.9.3

L'ATF 142 II 161 se prononce également sur les indications relatives à des tiers non concernés (ou non impliqués). Ainsi, de l'avis de la Haute Cour, l'Etat requis doit supprimer les indications relatives auxdits tiers lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Selon cette jurisprudence, les documents bancaires objets de la demande d'assistance administrative et, en particulier, la liste de transactions sur des comptes bancaires dont les contribuables sont titulaires, remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable. De l'avis du Tribunal fédéral, de tels documents révèlent les apports et les prélèvements enregistrés, les gains générés, ainsi que le montant et la nature des revenus perçus (versement de dividendes, revenu d'activité, plus-values, etc.) et sont donc de nature à permettre à l'autorité fiscale étrangère de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu des contribuables de son pays. La Haute Cour rappelle ensuite que supprimer l'ensemble des

noms des personnes non concernées figurant sur la liste des différentes transactions ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative, avant de confirmer la possibilité de caviarder d'autres noms, en particulier ceux des employés de banque qui seraient sans rapport avec la demande d'assistance (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). En lien avec la détermination du domicile fiscal du contribuable visé par la demande, le Tribunal fédéral a dès lors admis la transmissibilité de documents bancaires et la liste des transactions y afférentes comprenant l'identité de personnes ayant participé à ces transactions, dans la mesure où ces informations étaient de nature à donner des indications sur le lieu de séjour effectif du contribuable durant la période considérée (cf. ATF 142 II précité, *ibid.*). Selon la jurisprudence, les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont au demeurant protégés. A la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis (principe de spécialité) et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF ; cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 et 142 II précité consid. 4.6.1).

E. 4.9.4

Selon l'art. 14 al. 2 LAAF, l'AFC ne doit informer une personne qui n'est pas visée par une demande d'assistance administrative que dans la mesure où sa qualité pour recourir au sens de l'art. 19 al. 2 LAAF ressort de manière évidente du dossier ; le seul fait que le nom de cette personne apparaisse dans la documentation destinée à être transmise ne suffit pas à lui seul à justifier une telle information (cf. ATF 146 I précité consid. 7.4).

E. 5

En l'espèce, le Tribunal examinera tout d'abord si les conditions de forme de la demande ont été respectées (cf. ci-dessous, consid. 5.1). Il analysera ensuite les conditions de l'assistance administrative en matière fiscale ainsi que les griefs soulevés par les recourants dans leurs écritures (cf. ci-dessous, consid. 5.2 et 5.3).

E. 5.1

Sur le plan formel, le Tribunal constate que la demande d'assistance administrative formulée par les autorités fiscales britanniques le (...) avril 2020 contient les informations nécessaires à sa recevabilité. Elle mentionne en effet l'identité de la personne morale - A._____ - concernée par le contrôle fiscal diligenté par l'autorité requérante, les périodes fiscales visées, à savoir celles comprises entre le 6 avril 20(...) et le 31 décembre 20(...), l'objectif fiscal fondant la demande, la description précise des renseignements sollicités ainsi que l'identité de la personne morale présumée être en possession desdits renseignements.

E. 5.2

Sur le fond, le Tribunal considère ce qui suit.

E. 5.2.1

Avant toute autre considération, le Tribunal souligne que la requête britannique contient bien toutes les informations requises par le ch. 4 let. c du Protocole additionnel. Selon la jurisprudence, la vérification de l'existence de ces informations dans la requête d'assistance administrative permet de déterminer si et dans quelle mesure la demande constitue ou non une pêche aux renseignements (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_141/2018 précité, consid. 7.5).

E. 5.2.2

Dans leur requête d'assistance administrative, les autorités britanniques ont indiqué mener une enquête sur la société A._____. Elles la soupçonnent de transférer à des sociétés offshore - notamment B._____, à Hong Kong, et C._____, à Maurice - pour y être dissimulés des bénéfices imposables au Royaume-Uni. Pour formuler sa demande à la Suisse, l'autorité fiscale britannique disposait de l'information selon laquelle les deux sociétés précitées possédaient chacune un compte auprès de la Banque F._____, à Genève. C'est sur cette base et dans le dessein d'obtenir, pour les deux comptes susmentionnés, l'identité des personnes disposant d'un droit de signature ainsi que l'intégralité des relevés bancaires y relatifs qu'elle a sollicité l'assistance administrative de la Suisse.

E. 5.2.3

Eu égard à l'exposé détaillé figurant dans la demande des autorités britanniques (cf. ci-dessus, let. A.b), en particulier aux soupçons étayés à propos de la recourante 1, les informations et documents requis et communiqués par la banque F._____, que l'AFC a décidé de transmettre à l'Etat requérant, sont, au terme du contrôle de plausibilité effectué par l'Etat requis, vraisemblablement pertinents pour atteindre le but fiscal déclaré, à savoir de déterminer l'existence d'éventuels bénéfices dissimulés par la recourante 1 aux autorités fiscales britanniques. Le lien concret entre les informations requises et la personne morale concernée par la demande d'assistance administrative est en effet établi. A ce propos, il convient tout particulièrement de relever qu'il ressort des relevés de comptes plusieurs transactions avec la recourante 1, ce qui tend à confirmer le lien évoqué par l'Etat requérant (cf. notamment les relevés de la banque F._____ concernant le compte n° [...] [USD], p. 1, 3, 5, 8, 10 et 12, n° [...] [CHF], p. 1 et 2 ; les relevés de la banque F._____ concernant le compte n° [...] [USD], p. 1, 3 à 7, n° [...] [CHF], p. 1, n° [...] [GBP], p. 4) ; ces transactions sont autant d'éléments probants confirmant l'existence de relations contractuelles entre ces sociétés. Les affirmations des recourantes, appuyées par la production de plusieurs déclarations sous serment (ou affidavit) de la part des dirigeants des sociétés offshore, niant tout lien direct ou indirect entre C._____ ou B._____, d'une part, et A._____, d'autre part, ne sont ainsi guère convaincantes. Il importe d'ailleurs peu, en rapport avec ces déclarations, que ces sociétés offshore disposent d'organes juridiquement indépendants de la recourante 1. Ce fait n'exclut aucunement l'existence d'une dissimulation de bénéfices, ainsi que le soupçonnent les autorités britanniques. Les informations sollicitées sont ainsi bien susceptibles de permettre d'éclaircir la situation fiscale de la recourante 1. Il doit encore être rappelé que la demande des autorités britanniques porte sur les droits de signatures ainsi que sur les relevés bancaires de deux comptes - n° [...] appartenant à C._____ et n° [...] appartenant à B._____ - sans que les autorités britanniques n'aient, dans leur requête d'assistance administrative, d'une quelconque façon limité la communication de ces documents à une partie d'entre eux. Dans ces conditions, considérant en particulier la précision des informations transmises par la Grande-Bretagne à l'appui de sa sollicitation, il ne saurait être question d'y voir une recherche de preuves au hasard ou une pêche aux renseignements prohibée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid. 7.5 et 7.6). Au surplus, il doit être souligné que les autorités britanniques, dont la bonne foi est présumée dans les relations internationales (cf. ci-dessus, consid. 4.4.2), se sont engagées à respecter les principes de spécialité (cf. demande des autorités britanniques, ch. 19 let. a : "all information received in

relation to this request will be [...] used only for the purposes permitted in the agreement which forms this request") et de subsidiarité (demande des autorités britanniques, ch. 19 let. d : "we have pursued all means available in our own territory to obtain the information except those that would give rise to disproportionate difficulties") ainsi que la confidentialité des informations qui leur seront transmises (demande des autorités britanniques, ch. 19 let. a : "all information received in relation to this request will be kept confidential"). Aucun élément du dossier ne permet de mettre en doute les engagements des autorités requérantes. Enfin, l'on ne voit pas en quoi le droit interne suisse ou britannique s'opposerait à la transmission des informations requises.

E. 5.2.4

Sur le vu de ce qui précède, la requête d'assistance administrative formulée par les autorités britanniques respectent les principes et conditions posées par la CDI CH-GB pour que soient transmis les informations et documents requis ; c'est dès lors à raison que l'AFC est entrée en matière et l'a admise.

E. 5.3

Il reste à examiner le grief des recourantes en rapport avec les tiers non concernés dont l'identité figure dans la documentation fournie par la banque F._____.

E. 5.3.1

Ce grief amène le Tribunal à déterminer si les informations concernant spécialement des tiers non concernés, dont les recourantes requièrent le caviardage, sont vraisemblablement pertinentes au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF (pour les aspects théoriques, cf. ci-dessus, consid. 4.9).

E. 5.3.2

En préambule, l'on peut s'interroger sur la recevabilité de tout ou partie de ce grief par lequel les recourantes apparaissent - au moins partiellement - faire valoir des intérêts de tiers à voir leur identité respectivement caviardée, et non leurs propres intérêts (sur cette problématique, cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 [prévu pour publication]). Cette question peut cependant demeurer en l'espèce indécise, le grief devant de toute manière être écarté.

E. 5.3.3

En effet, à l'examen du dossier, il ressort que l'identité des (nombreux) tiers non concernés figurant dans les relevés bancaires des comptes ouverts aux noms de C._____ et de B._____ est une information vraisemblablement pertinente pour l'examen de la situation fiscale de la recourante 1. En effet, dès lors que l'autorité fiscale requérante soupçonne de façon étayée ces deux sociétés d'être récipiendaires de bénéfices non déclarés par la recourante 1, le détail des entrées et sorties de leurs comptes bancaires sont susceptibles d'apporter des informations nécessaires pour éclaircir la situation fiscale de la personne concernée par le contrôle fiscal. Ainsi que l'a à juste titre précisé l'autorité inférieure dans sa réponse au recours, l'Etat requérant cherche également à connaître l'identité des destinataires auxquels ces sociétés sont susceptibles de reverser les bénéfices dissimulés. Au surplus, il sied de rappeler qu'il n'appartient pas à l'Etat requis de procéder à un quelconque tri parmi des tiers non concernés dont, in casu, aucun n'apparaît d'emblée et de manière évidente se trouver cité par hasard. C'est à l'autorité britannique en charge d'appliquer son droit fiscal national qu'il revient d'examiner si les tiers non concernés cités,

respectivement les transactions auxquelles ils ont pris part, ont un impact fiscal ou non.

E. 5.3.4

Par ailleurs, procédant à une pesée des intérêts en présence, le Tribunal relève que les tiers non concernés par la demande des autorités britanniques sont protégés par le principe de spécialité, si bien que les renseignements fournis par l'autorité inférieure dans le cadre de la présente procédure ne peuvent le cas échéant servir qu'à l'encontre de la personne concernée par la demande d'assistance administrative, à savoir en l'espèce de A. _____, et non à celle des tiers non concernés. Partant, l'intérêt privé de ces derniers à voir leur identité caviardée ne saurait surpasser l'intérêt public à un échange d'informations le plus large possible. C'est d'ailleurs dans ce sens que l'autorité inférieure a libellé le ch. 3 du dispositif de sa décision finale en rappelant à l'autorité requérante la portée stricte du principe de spécialité selon le standard suisse.

E. 6

Au vu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale ; les recours s'avèrent mal fondés et doivent par conséquent être rejetés, dans la mesure où ils sont recevables. La décision rendue par l'AFC le 6 octobre 2020 est ainsi confirmée.

E. 7.1

Les recourantes, qui succombent, doivent solidairement supporter les frais de procédure, lesquels s'élèvent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 7'500 francs (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF ; RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais, d'un même montant, déjà versée.

E. 7.2

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

E. 8

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 (cf. 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 (cf. 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 (cf. art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions. (le dispositif est porté à la page suivante)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.