

# **BVGer A-7496/2016 vom 27. April 2018**

Bundesverwaltungsgericht, 2018-04-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-7496\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-7496_2016)

FR: TAF A-7496/2016 du 27 avril 2018

IT: TAF A-7496/2016 del 27 aprile 2018

## **Regeste**

Entraide administrative et judiciaire

## **Erwägungen**

### **E. 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). Les deux écritures de recours (let. K ci-dessus) déposées répondent aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), les recourants disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF). Il convient par conséquent d'entrer en matière sur les recours.

### **E. 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).

### **E. 3.1**

L'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétisent le droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]; arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2).

### **E. 3.2**

L'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre (art. 17 al. 1 LAAF; arrêt du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 3.1.1 et 3.1.3; voir aussi arrêt du TAF A-4453/2015 du 14 août 2017 consid. 3.5). L'AFC peut notifier plusieurs décisions finales en fonction de la personne habilitée à recourir. Ainsi, une

décision envoyée à la personne concernée sera détaillée, tandis que celle adressée à une autre personne habilitée à recourir se limitera, en raison de l'obligation de confidentialité, aux informations concernant cette dernière (arrêts du TAF A-8272/2015 du 29 août 2016 consid. 3.1.4, A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.3, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.3; Message concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale du 6 juillet 2011, FF 2011 5771, 5795).

#### **E. 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, RS 0.672.934.91). Ces dispositions, résultant de l'Avenant, s'appliquent à la présente demande (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, puisque les modifications apportées à l'Accord concernent des points qui n'ont pas de lien avec les aspects litigieux du cas d'espèce ni d'incidence sur le sort du recours (voir arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 4 non publié dans ATF 143 II 202).

#### **E. 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.]).

#### **E. 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 ATF 143 II 136 notamment consid. 6.3, arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1). La fourniture d'un numéro de compte n'est pas une condition nécessaire, en toutes circonstances, à l'octroi de l'assistance, dès lors que des éléments permettent de circonscrire suffisamment la portée de la demande de l'autorité étrangère (voir ATF 143 II 136 consid. 6.1.2; voir aussi Lysandre Papadopoulos, Switzerland: Demarcation between an Acceptable Group Request and an Unacceptable "Fishing Expedition", in Lang et al. [éd.], Tax Treaty Case Law around the Globe 2017, 2018, p. 389 ss, p. 393). Du reste, l'autorité requérante peut déposer, toujours suivant le cas, une demande sans indiquer de numéro de compte mais seulement le nom des banques à interroger (arrêts du TAF A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.2.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 11.4)

#### **E. 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).

#### **E. 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). En vertu du principe de la confiance, l'Etat requis est 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, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.3, 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).

#### **E. 4.4.3**

En droit administratif national, il existe une règle selon laquelle les déclarations ayant lieu dans les relations entre les autorités et les administrés doivent être interprétées selon le principe de la confiance, en recherchant comment une telle déclaration ou une attitude pouvait de bonne foi être comprise en fonction de l'ensemble des circonstances. Selon cette règle, il faut interpréter la déclaration dans le sens que le destinataire devait raisonnablement lui donner, en tenant compte des circonstances du cas concret (voir décision de radiation du TAF A-4989/2017 du 15 février 2018 consid. 1.6 et les références citées). Cette règle est également applicable pour interpréter les déclarations de l'Etat étranger sujettes à controverse ou à discussion dans des procédures d'assistance. Il faut dès lors comprendre selon le principe de la bonne foi (Treu und Glauben) qu'une demande d'assistance postérieure remplace - sans compléter - une demande initiale. C'est toujours selon ce principe qu'il faut comprendre quelles informations bancaires sont exactement demandées par l'Etat requérant (arrêts du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 7.2.1, A-2540/2017 du 7 septembre 2017 consid. 1.1 et 6.2, A-171/2017 du 5 juillet 2017 consid. 7.2). Une interprétation donnant aux termes utilisés "une portée objective et raisonnable" n'enfreint ainsi pas la condition de la vraisemblable pertinence (arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 [rejetant le recours contre l'arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016] consid. 5.2, où le Tribunal fédéral ne théorise toutefois pas à la question de l'interprétation des termes vagues selon le principe de la bonne foi).

#### **E. 4.5**

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (ch. XI par. 1 du Protocole additionnel; 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 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; arrêt du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 4.3).

#### **E. 4.6.1**

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 ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, 141 II 436 consid. 4.4, arrêts du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3, 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).

#### **E. 4.6.2**

Certes, c'est avant tout le contenu de la demande formée par l'Etat requérant qui va permettre à l'Etat requis d'évaluer la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II

161 consid. 2.1.4, 2.1.1 et arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2, qui considèrent aussi le moment où la demande est formulée). Il n'en demeure pas moins que c'est bien après la production des documents dans la procédure nationale suisse que l'examen de la condition de la pertinence vraisemblable peut avoir lieu (Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind; ATF 143 II 185 consid. 3.3.2, 141 II 436 consid. 4.4.3). Du reste, le Tribunal fédéral a bien examiné les documents fournis par la banque lorsqu'il a validé l'approche du Tribunal administratif fédéral dans son arrêt 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.2 in fine. Cela ne veut pas encore dire que l'examen de la Suisse en tant qu'Etat requis doit aller si loin qu'il reviendrait à discuter la procédure conduite dans l'Etat requérant: peu importe en effet qu'une fois les renseignements demandés fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe en particulier 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 sous-jacents. 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 étant assez restreint, puisqu'il se borne à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère. Le Tribunal fédéral évoque en particulier une "répartition des rôles" entre Etat requérant et Etat requis (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4).

#### **E. 4.6.3**

L'exigence de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction des "fishing expeditions" correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 5.2.5).

#### **E. 4.6.4**

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-4331/2017 du 16 novembre 2017 consid. 4.2.1, 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 Cst.; 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; arrêt du TAF A-2317/2017 du 19 décembre 2017 consid. 3.8). L'Etat requis doit, partant, supprimer les indications relatives aux tiers non concernés 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, y compris sous sa nouvelle teneur en vigueur depuis le 1er janvier 2017 (RO 2016 5059), 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 (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 s.; voir art. 17 al. 2 LAAF). Ainsi, ce même art. 4 al. 3 LAAF ne fait point obstacle à ce que l'entier des documents bancaires liés à un compte, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, soient transmis aux autorités requérantes, hormis lorsque la mention d'un nom est le fruit d'un pur hasard, sans lien avec la situation de la personne concernée par la demande d'assistance (ATF 142 II 161 consid. 4.6.2, arrêt du TF 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans l'ATF 141 II 436, arrêts du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1, 2C\_640/2016 du 18 décembre 2017 [publication prévue] consid. 4.2.4, arrêts du TAF A-3361/2016 du 19 juin 2017 consid. 3.10.2).

#### **E. 4.6.5**

Les informations relatives à des comptes sur lesquels les contribuables visés par la demande sont seulement titulaires d'une procuration remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-F (arrêts du TF 2C\_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.2; voir aussi arrêts du TF 2C\_216/2015 du 8 novembre 2015 consid. 4.2 [les consid. 5.4 et 6.1 semblant toutefois ne traiter explicitement de la question des extraits de comptes que pour les relations directement détenues par les contribuables intéressés], 2C\_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 6.2 non publié dans ATF 141 II 436; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.2, A-4331/2017 du 16 novembre 2017 consid. 5.3.1, A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.4).

#### **E. 4.6.6**

La procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire (voir arrêt du TAF A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1); il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée, de sorte qu'un point qui relève du droit interne de l'Etat requérant, comme par exemple une question de délai de prescription applicable dans l'Etat requérant aux créances fiscales, doit être tranché, le cas échéant, par ses autorités (arrêts du TF 2C\_954/2015 du 13 février 2017 consid. 5.5, 2C\_527/2015 du 3 juin 2016 consid. 5.7; arrêts du TAF A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 13.1 s.), ce qui vaut aussi pour les questions de droit de procédure étranger (arrêts du TAF A-2915/2016 du 4 avril 2017 consid. 3.3.2, A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4, A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

#### **E. 4.6.7**

En règle générale, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (art. 2 LAAF). En d'autres termes, le Tribunal, saisi d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux et visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêt du TAF A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 4.3).

#### **E. 4.7**

Doivent être respectées 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).

#### **E. 4.8.1**

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; Andrea Opel, Trau, schau, wem - Zum Grundsatz von Treu und Glauben im internationalen Steueramtshilfeverkehr. Veranschaulicht anhand der Vertraulichkeitspflichten des Ersucherstaates, Archives 86 [2017/2018] p. 277 ss; dans le contexte de l'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, n° 761 p. 732).

#### **E. 4.8.2**

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., n° 728 p. 756; 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., n° 732 p. 763; arrêt du TAF A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 6.2 et 7.3.1).

#### **E. 5.1.1**

En l'espèce, il convient d'entrée de cause de souligner les points sur lesquels le Tribunal ne reviendra pas, puisque déjà jugés dans l'arrêt A-3696/2014 du 26 février 2016 (principe de l'autorité matérielle de la chose jugée; voir arrêt du TAF A-4154/2016 du 15 août 2017 consid. 3 et les références). Ainsi, la demande d'assistance est correcte quant à la forme (ibid., consid. 5), et ne constitue pas une "fishing expedition" (ibid., consid. 6; voir toutefois la discussion sous consid. 5.2.1 ci-dessous). Il n'existe en outre aucun autre élément qui donnerait à penser que la demande d'assistance repose sur un comportement contraire à la bonne foi (ibid., consid. 7). Il a également été jugé en substance que le principe de subsidiarité a été respecté, puisque l'autorité requérante a déclaré que sa demande était conforme aux termes de cette convention (ibid., consid. 5). Pour le surplus, le Tribunal a jugé, toujours dans son arrêt A-3696/2014 du 26 février 2016 (consid. 9 s.) et sur la base des ATF 142 II 161 et 141 II 436, qu'il est admissible de transmettre les informations du compte dont la recourante 1 est titulaire et le recourant 5 ayant droit économique, tout comme les informations du compte dont ce dernier est titulaire et ayant droit économique (let. B ci-dessus). C'est le lieu de préciser que la question relative au premier compte cité concerne à présent le pouvoir de signature du recourant 5 (voir pièce 25 du dossier de l'AFC),

question non traitée dans la procédure initiale (let. E ci-dessus), qui n'a pas non plus évoqué les quatre autres comptes (let. J ci-dessus). Compte tenu de ce cadre et des objets de la contestation, à savoir les décisions attaquées, l'objet du litige (sur ces notions, voir arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 3.1.2) porte essentiellement sur la possibilité de transmettre à l'autorité requérante - pour la période visée par la demande et dans la mesure où des renseignements ont été produits relativement à celle-ci - les informations bancaires des cinq comptes (voir let. J ci-dessus) dont des personnes morales non nommées dans la demande sont titulaires. Plus précisément, il s'agit de comptes sur lesquels le recourant 5, contribuable prétendu dans l'Etat requérant, a un "droit de signature".

### **E. 5.1.2**

Le dispositif des décisions, tout comme la lettre d'information du 29 juin 2016, ne font état que de relevés bancaires et d'états de fortune. Il faut en déduire que la remise du formulaire A indiquant l'ayant droit économique des comptes n'est pas prévue, de sorte que ce point n'est pas litigieux. Il convient à présent d'en venir au fond du litige entre les parties.

### **E. 5.2.1**

D'emblée, le Tribunal souligne que l'Etat requérant ne saurait soumettre une demande à ce point vague qu'elle constituerait une requête spéculative sans lien apparent avec une procédure ouverte dans l'Etat requérant (speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation; voir arrêt du TAF A-6102/2016 du 15 mars 2017 consid. 2.3 et les références) sans se heurter à l'interdiction de la "fishing expedition". A ce titre, il faut bien admettre que le cas présent n'est pas forcément évident, puisque l'autorité dépose une demande en nommant le recourant 5 mais sans identifier les recourantes 1 à 4. Or, l'AFC prévoit précisément de transmettre des informations concernant ces dernières, à savoir des tiers (voir consid. 4.6.4 ci-dessus). Cela étant, l'autorité requérante demande expressément des informations au sujet de comptes pour lesquels le recourant 5 disposerait d'une procuration. Rappelons ici que le titulaire d'un compte peut faire intervenir un tiers dans le rapport contractuel qu'il entretient avec la banque. Ce tiers peut notamment avoir le droit d'effectuer toutes les transactions comme le titulaire (procuration bancaire; voir Carlo Lombardini, Droit bancaire suisse, 2e éd., 2008, n° 125 p. 359). D'ailleurs, la banque et l'AFC se réfèrent au "droit de signature" du recourant 5 (pli de l'AFC du 3 décembre 2014 [pièce 7 du dossier de l'AFC]; pli de la banque du 4 décembre 2014 [pièce 9 du dossier de l'AFC]; voir aussi note téléphonique du 28 novembre 2014 et 2 décembre 2014 [pièce 5 du dossier de l'AFC]; pli de l'AFC du 4 mai 2016 [pièce 19 du dossier de l'AFC]), à savoir à une procuration bancaire. Dans ce contexte, de manière objective et raisonnable (voir consid. 4.4.3 ci-dessus), les termes de la demande ne peuvent qu'être compris comme comprenant également les informations bancaires de comptes sur lesquels le recourant 5 ne disposerait que d'un "droit de signature", à savoir une procuration bancaire, sans pour autant être ni titulaire du compte ni ayant droit économique. Le cas présent n'est ainsi pas semblable à celui traité dans l'arrêt 2C\_387/2016 du 5 mars 2018, où l'autorité requérante étrangère ne faisait que demander des informations au sujet d'un compte précis afin de savoir s'il était accessible au contribuable intéressé ou à ses proches. Il faut donc retenir que l'autorité requérante demande les informations des comptes bancaires sur lesquels le recourant 5 dispose d'une procuration.

### **E. 5.2.2**

Certes, à ce propos, le Tribunal de céans avait initialement souligné que le fait d'avoir une procuration sur un compte n'a, en soi, rien à voir avec la titularité dudit compte ainsi que la propriété des avoirs qui y sont crédités (arrêt du TAF A-5090/2014, A-5135/2014 du 16 avril 2015 consid. 5.3; la portée de cette distinction dans le domaine de l'assistance administrative a été largement édulcorée suite aux arrêts rendus par le Tribunal fédéral, comme nous le verrons tout de suite). Du reste, les recourants plaident à juste titre, en se référant de manière pertinente à la jurisprudence (notamment ATF 141 II 436 et ATF 142 II 161; consid. 4.6.4 ci-dessus), qu'il faut faire preuve d'une certaine réserve lors de l'envoi d'informations au sujet de tiers. Toutefois, le Tribunal fédéral a également rappelé que s'agissant d'informations concernant des comptes détenus de manière indirecte, la condition de la vraisemblable pertinence est remplie dès lors que les présomptions de l'Etat requérant s'appuient sur des documents bancaires (arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.2), à savoir ceux produits dans la procédure nationale suite à la demande de l'Etat requérant (consid. 4.6.2 ci-dessus). En outre, il a été jugé, non pas au sujet de la détention indirecte mais précisément au sujet du pouvoir de procuration bancaire - et cela est déterminant - que les informations relatives à des comptes bancaires sur lesquels les contribuables visés par la demande ne disposent que d'une procuration, sans même être ayant droit économique, remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable au sens de l'art. 28 par. 1 CDI-F (consid. 4.6.5 ci-dessus), dès lors que l'autorité requérante demande ces informations (voir arrêt du TAF A-6983/2014 du 12 janvier 2016 consid. 14), comme tel est le cas en l'occurrence (consid. 5.2.1 ci-dessus). D'ailleurs, même si leur concession n'est exposée qu' "abstraitement", les recourants admettent bien que "le pouvoir de signature sur un compte [peut] constituer un motif pertinent dans certains cas pour lier ce compte avec la personne concernée par la demande d'entraide" (recours de la recourante 1 p. 19; recours des recourants 2 à 5 p. 22). En droit, le pouvoir de procuration sur un compte bancaire peut donc conduire, suivant les circonstances, à l'admission de la réalisation de la condition de la pertinence vraisemblable.

### **E. 5.2.3**

Il reste à examiner si les circonstances spécifiques de la présente affaire doivent conduire à infirmer la conclusion retenue dans ses décisions par l'AFC, qui va au demeurant dans le sens des règles exposées (consid. 5.2.2). Les recourants ne contestent pas le pouvoir de procuration du recourant 5 ni la qualité de titulaires des comptes des recourantes 1 à 4. Ils critiquent cependant la possibilité de transmettre les informations bancaires: ils soutiennent, en substance, que les titulaires des relations sont des sociétés qui appartiendraient à des personnes physiques d'origine \*\*\* et \*\*\*, le recourant 5 disposant, selon ses dires, d'un pouvoir de signature uniquement à titre professionnel (recours des recourants 2 à 5 p. 20; voir aussi recours de la recourante 1 p. 18). Dès lors, la condition de la vraisemblable pertinence et le principe de proportionnalité ne seraient pas respectés en cas d'envoi des informations. Pour sa part, l'AFC s'en tient à la nécessité alléguée par l'autorité requérante de mener un contrôle fiscal du recourant 5, toute information étant à ce titre utile, y compris des renseignements découlant d'une activité lucrative. Pour le Tribunal et compte tenu du cadre jurisprudentiel - qu'il faut bien qualifier, avec les recourants, d'étroit - le fait que des informations auraient une nature professionnelle (rémunérée ou non, durable ou limitée) ne saurait en lui-même exclure la condition de la vraisemblable pertinence, puisque l'Etat requis ne peut pas trancher matériellement l'affaire (consid. 4.6.6 ci-dessus), et que c'est bien à l'Etat requérant de déterminer la base qu'il estime imposable et l'ampleur de l'obligation de déclarer un compte. Cette conclusion signifie aussi que les arguments des

recourants tendant à discuter ou à démontrer précisément, contrats à l'appui, les motifs pour lesquels le recourant 5 dispose de prérogatives sur les comptes (rapport de représentation, rapport de fiducie) ne peuvent qu'être soulevés de manière pertinente dans la procédure nationale étrangère. En outre, que certains montants indiqués sur un compte aient déjà été imposés par les autorités françaises ne saurait épuiser l'utilité potentielle des documents. Dès lors, les recourantes 1 à 4, qui ne sont pas des personnes concernées au sens formel, dans la mesure où leur qualité de contribuables dans l'Etat requérant n'est pas alléguée, n'en sont pas moins des personnes concernées dans un sens matériel (consid. 4.6.4 ci-dessus): leurs informations, bancaires en l'occurrence, remplissent en effet la condition de la vraisemblable pertinence. Du reste, ce serait, pour le Tribunal, se lancer dans un examen fort hasardeux que de tenter de clarifier dans la présente procédure l'identité des destinataires des avoirs des recourantes 1 à 4, dont les actions seraient détenues ultimement par des tiers (par exemple G.\_\_\_\_\_). La situation est encore compliquée par le fait prétendu que diverses sociétés intermédiaires interviendraient, dont la société des Iles Vierges Britanniques H.\_\_\_\_\_. Le Tribunal remarque par ailleurs que le fait allégué par la recourante 1 selon lequel G.\_\_\_\_\_ serait son "bénéficiaire économique et actionnaire réel" au lieu du recourant 5, pourtant indiqué sur le formulaire A du compte A (voir aussi pièce 22 du dossier de l'AFC p. 4) ne va pas sans soulever plusieurs questions que seule l'autorité requérante est à même de trancher, si elle l'estime pertinent. L'indication du formulaire A, qui contiendrait une erreur, ne fait qu'accentuer la nécessité de clarification à charge de l'autorité étrangère. N'en déplaise aux recourants, le Tribunal ne discutera donc pas plus avant les pièces jointes à leurs recours et relatives à ces questions, qui sortent à l'évidence du cadre de la présente procédure d'assistance. Il n'est donc pas pertinent d'examiner si le recourant 5 est ou non ayant droit économique des comptes, dès lors que le seul pouvoir de procuration est suffisant en l'occurrence pour admettre la réalisation de la condition de la vraisemblable pertinence. Dans ces circonstances, il n'y a absolument aucune raison d'interpeller l'autorité requérante sur quoi que ce soit (voir art. 6 al. 3 LAAF et arrêt du TF 2C\_325/2017 du 3 avril 2017 consid. 4.2 sur la possibilité pour les autorités suisses de demander à l'autorité requérante de compléter sa demande par écrit au cas où des éléments suffisamment établis et concrets permettraient de renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant). Enfin, selon l'ATF 139 II 451 consid. 2.3.3 cité par les recourants, on ne refusera de transmettre que le nom des personnes qui, manifestement, ne sont pas impliquées dans l'affaire faisant l'objet de la demande d'assistance, en exigeant à cet égard une preuve claire, résultant de documents, que le détenteur d'information ou la personne concernée sont tenus de mettre à la disposition des autorités compétentes chargées de statuer sur l'exécution de la requête d'assistance administrative. Toutefois, vu ici la qualité de possesseur d'un pouvoir de procuration du recourant 5 sur les comptes dont les recourantes 1 à 4 sont titulaires, et vu que celui-ci admet être intervenu en vertu de ce pouvoir, fût-ce pour des motifs professionnels, le Tribunal ne voit pas ce que les recourants pourraient, en l'occurrence, déduire en leur faveur de l'ATF évoqué.

#### **E. 5.2.4**

L'exigence de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction des "fishing expeditions" correspond au principe de proportionnalité (consid. 4.6.3 ci-dessus). Or on l'a vu, ces deux exigences sont remplies, ce qui résulte d'une jurisprudence claire. Le Tribunal ne voit pour finir pas que l'invocation d'une violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire permettrait aux recourants d'invoquer d'autres arguments que ceux qui viennent d'être traités, ce d'autant plus que les recourants soutiennent à ce titre que "les relevés de comptes

de toutes les sociétés internationales sises dans notre beau pays" pourraient être transmis s'il fallait suivre la position de l'AFC. Clairement, cette crainte générale et non étayée n'est d'aucun secours aux recourants. Par conséquent, c'est à bon droit que l'AFC prévoit d'envoyer les documents bancaires, étant rappelé que l'envoi des formulaires A (ayants droit économiques) et avec eux l'identité de tiers n'est pas prévue (consid. 5.1.2 ci-dessus) par les décisions.

#### **E. 5.2.5**

L'AFC ayant décidé de procéder à des caviardages portant sur des informations non couvertes par la demande (ch. 2 in fine du dispositif des décisions), 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). On peut aussi retenir ici que tout caviardage aura effectivement lieu avant le transfert d'informations à l'étranger (voir arrêt du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 5.4.7.1).

#### **E. 5.2.6**

Rien ne laisse enfin penser que le droit interne suisse ou le droit interne français s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents bancaires. Le Tribunal souligne ici qu'il s'en tient à la déclaration de l'Etat requérant (consid. 4.4.2 ci-dessus), qui expose que la demande est effectuée conformément aux termes de la CDI-F. Même si les recourants soutiennent que le droit français ne prévoirait pas de base légale autorisant l'obtention d'informations en lien avec un pouvoir de procuration, le Tribunal ne voit pas que cette allégation étayée d'une simple notice (pièce 12 jointe au recours de la recourante 1; pièce 14 jointe au recours de la recourante 1) permette de mettre en échec l'allégation, présumée vraie, de l'autorité requérante. D'ailleurs, cette notice dit bien que le compte utilisé par un résident français doit être déclaré. Or, le recourant 5 a une adresse en France; c'est du moins ce qui résulte incontestablement de la demande de l'autorité requérante. Il n'est donc pas exclu que le recourant 5 soit soumis à une forme d'obligation de déclaration ou une autre en tant que résident français. Que le compte puisse par ailleurs avoir quelque utilité pour un non-résident ne change rien à cette conclusion.

#### **E. 5.3**

A ce stade du raisonnement, compte tenu du droit applicable, de la jurisprudence, du dossier et des griefs soulevés, le Tribunal juge que les cinq décisions attaquées sont conformes au droit.

#### **E. 5.4.1**

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, le 14 juillet 2017, souligné ne plus voir de motif qui justifierait de renoncer à rendre une décision dans la présente procédure, le principe de célérité prime (art. 4 al. 2 LAAF; ATF 142 II 218 consid. 2.5).

#### **E. 5.4.2**

Sur le fond du problème, dans la mesure de sa compétence (consid. 4.8.2 ci-dessus), le Tribunal ne relève pas de question concrète à régler dans le cadre du présent litige, mais tout au plus des questions abstraites. En effet, pour ce qui est 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, par e-mail du 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). De plus, le courrier de l'OCDE du 29 juin 2017 confirme que les recourants ne sont pas concrètement atteints par la problématique, ce que les courriers du 11 juillet 2017 ne contredisent aucunement. 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 ici 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 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, une violation du principe de spécialité (consid. 4.8.1 ci-dessus) ne peut ici demeurer qu'au stade de la conjecture toute générale (voir arrêt du TAF A-5597/2016 du 28 février 2018 consid. 5.9). 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 ni de discuter de la qualité des parties à cet accord.

### **E. 5.4.3**

En conséquence, les décisions sont pleinement conformes au droit. Les recours doivent donc être rejetés.

### **E. 5.5**

Vu ce qui précède, il n'y a pas de motif d'admettre la conclusion subsidiaire contenue dans les recours et tendant à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

### **E. 6**

Les recours sont rejetés dans toutes leurs conclusions. 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 un total de Fr. 12'500.- et sont mis à la charge des recourants, qui succombent. Le traitement du dossier, postérieur à la fixation des frais initialement présumés, permet de retenir que ce montant total doit être réparti équitablement entre les recourants, qui doivent ainsi, chacun, supporter des frais de Fr. 2'500.-. Comme la recourante 1 a versé Fr. 5'000.- au titre d'une avance de frais, le solde de cette avance ne servant pas à compenser les frais finalement dus par elle, à savoir un montant de Fr. 2'500.-, lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. Pour leur part, les recourants 2 à 5 ont versé une avance de frais d'un montant de Fr. 7'500.-, dû solidairement par eux. Or, vu que chaque recourant dans la présente cause doit finalement supporter des frais de Fr. 2'500.-, les recourants 2 à 5 doivent supporter ensemble au total un montant de frais de Fr. 10'000.-. Par conséquent, un montant de Fr. 2'500.- devra encore être versé une fois le présent arrêt définitif et exécutoire par les recourants 2 à 5, qui supportent ce montant solidairement. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF), ni aux recourants (art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

#### **E. 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.)

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