



Cour I  
A-3512/2022

## Arrêt du 4 avril 2023

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Iris Widmer, juges,  
Renaud Rini, greffier.

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
les deux représentées par  
Maître Lassana Dioum,  
recourantes,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI,  
autorité inférieure,

Objet

assistance administrative (CDI CH-GB).

**Faits :****A.**

**A.a** Le service britannique d'échange d'informations en matière fiscale (Her Majesty's Revenue and Customs, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale britannique) a adressé, par courrier électronique du (...) 2022, une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après ; l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande indiquait qu'elle était fondée sur l'art. 25 de la Convention du 8 décembre 1977 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après : CDI CH-GB ou la Convention, RS 0.672.936.712) ainsi que sur la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1).

**A.b** Dans sa requête, l'autorité fiscale britannique a indiqué examiner la situation fiscale de la société A.\_\_\_\_\_ (ci-après : la personne concernée), sise au Royaume-Uni et active dans la (...). La demande de l'autorité requérante fait suite à une précédente demande du (...) 2020 portant également sur la personne concernée (n° de réf. [...]) et déjà exécutée. La personne concernée est, en substance, soupçonnée par l'autorité requérante de s'être soustraite, au moins partiellement, à l'impôt sur les sociétés en dissimulant à l'étranger ses bénéficiaires auprès de sociétés tierces. Elle aurait transféré ses bénéficiaires à des sociétés offshore, en particulier B.\_\_\_\_\_ (ci-après : la personne habilitée à recourir), sise à Hong Kong et C.\_\_\_\_\_, sise à l'île Maurice, avec lesquelles elle serait liée par des accords de coentreprise (Joint Venture) à la réalité économique douteuse. L'autorité requérante a également mentionné à cet égard les sociétés D.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_. La personne habilitée à recourir et C.\_\_\_\_\_ disposeraient de comptes bancaires tenus auprès de banques suisses sur lesquels la personne concernée aurait transféré des fonds.

**A.c** L'autorité requérante a déposé sa demande dans le but d'effectuer la correcte taxation de l'impôt sur les sociétés dû par la personne concernée au Royaume-Uni pour les périodes allant du (...) 2015 au (...) 2019 (cf. ch. 10, 11 et 12 de la demande d'assistance). Elle a expliqué que depuis l'exécution de sa première demande d'assistance (...), un autre compte bancaire suisse avait été identifié au nom de la personne habilitée à recourir et que la période d'enquête avait été prolongée du (...) 2017 au (...) 2019. Elle a également indiqué que la demande d'assistance porte sur des

informations qui sont antérieures à la période sous enquête afin de s'assurer de la réalité des accords de coentreprise entre les différentes entités impliquées. Ainsi, les relevés demandés pour l'un des comptes bancaires de la personne habilitée à recourir portent sur la période du (...) 2011 au (...) 2019 (cf. détail des renseignements demandés ci-dessous). Les pouvoirs d'investigation de l'autorité requérante lui permettent en effet d'examiner des situations fiscales remontant jusqu'à 20 ans en arrière. Les informations demandées par l'autorité requérante à l'AFC portent sur les entités suivantes (cf. ch. 14 de la demande d'assistance) :

« Entity 1 – B. \_\_\_\_\_

1. Account holder : B. \_\_\_\_\_

a. Incorporated in : Hong Kong on (...)

b. Address : (...)

2. Bank 1 : F. \_\_\_\_\_, (...), Switzerland

a. Account number: (...) – IBAN : (...)

b. Information Requested :

i. Bank statements for the period: (...) 2011 to (...) 2019

ii. Details of signatories to bank account

3. Bank 2: G. \_\_\_\_\_, (...), Switzerland

a. Account Number : (...)

b. Information Requested : Bank statements for the period: (...) 2018 to (...) 2019

Entity 2 – C. \_\_\_\_\_

4. Account holder : C. \_\_\_\_\_

a. Incorporated in : Mauritius on (...)

b. Address : (...) Mauritius

5. Bank 1 : G. \_\_\_\_\_, (...), Switzerland

a. Account number : (...)

b. Information Requested : Bank statements for the period: (...) 2018 to (...) 2019 ».

L'autorité requérante estime que l'information sur les signataires autorisés des comptes bancaires en cause permettrait d'identifier les personnes qui contrôlent ces comptes et de vérifier les liens de celles-ci avec la personne concernée. Les relevés bancaires permettraient, quant à eux, d'identifier les bénéficiaires des bénéfices, via les transferts effectués, et les liens de ceux-ci avec la personne concernée. Par ailleurs, l'autorité requérante a déclaré dans sa demande d'assistance administrative :

« (a) all information received in relation to this request will be kept confidential and used only for the purposes permitted in the agreement which forms the basis for this request ;

(b) the request is in conformity with the laws and administrative practice of the United Kingdom and is further in conformity with the agreement on the basis of which it is made ;

(c) the information would be obtainable under domestic laws and the normal course of our administrative practice in similar circumstances ;

(d) we have pursued all means available in our own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties. »

## **B.**

**B.a** Lors d'un entretien téléphonique du 25 janvier 2022 avec l'AFC, Maître Lassana Dioum, qui représentait déjà la personne concernée et la personne habilitée à recourir dans la procédure (...), a confirmé qu'il représentait toujours ces personnes dans la procédure d'assistance administrative en cause.

**B.b** Par ordonnances de production du 27 janvier 2022, l'AFC a requis des banques F. \_\_\_\_\_ et G. \_\_\_\_\_ (ci-après et ensemble : les détenteurs d'informations) la remise des documents et renseignements demandés.

**B.c** Par courrier du 1<sup>er</sup> février 2022 adressé à l'AFC, G. \_\_\_\_\_ a partiellement fourni à l'AFC les informations requises par la demande d'assistance administrative. Elle a en effet informé l'AFC qu'aucun relevé n'était disponible pour le compte (...) au nom de C. \_\_\_\_\_, celui-ci n'étant pas ouvert dans ses livres durant la période de référence.

**B.d** Par courrier du 3 février 2022 adressé à l'AFC, F. \_\_\_\_\_ a fourni à l'AFC les informations requises par la demande d'assistance administrative.

**C.**

**C.a** Par courriel du 11 février 2022, Maître Dioum a confirmé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne concernée et de la personne habilitée à recourir dans la procédure d'assistance administrative et a requis la consultation des pièces du dossier.

**C.b** Par courriel du 22 février 2022, l'AFC a demandé à l'autorité requérante l'autorisation de donner accès aux pièces du dossier à la personne concernée ainsi qu'à la personne habilitée à recourir. L'AFC a indiqué à l'autorité fiscale britannique qu'à défaut de réponse de la part de celle-ci d'ici au 4 mars 2022, elle poursuivrait la procédure, considérant qu'aucun motif ne s'oppose à l'accès au dossier. L'autorité requérante ne s'est pas manifestée dans le délai imparti.

**C.c** Par courrier du 8 mars 2022, l'AFC a communiqué à Maître Dioum les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante accompagnées des pièces du dossier et a informé la personne concernée ainsi que la personne habilitée à recourir du fait qu'elles pouvaient, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**C.d** Par courriers du 11 avril 2022, dans le délai prolongé à deux reprises par l'AFC, Maître Dioum a transmis les observations de ses mandantes par lesquelles celles-ci se sont opposées principalement à tout envoi d'informations à l'autorité requérante.

**C.e** Par appel téléphonique du 14 avril 2022, Maître Dioum a contacté l'AFC afin de discuter du contenu de ses courriers du 11 avril 2022.

**D.**

Par décision finale du 12 juillet 2022, notifiée le 14 juillet 2022 à la personne concernée et à la personne habilitée à recourir l'intermédiaire de leur mandataire commun, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par les détenteurs d'informations. Elle a notamment décidé au chiffre 3 du dispositif de cette décision « d'informer les autorités requérantes que les renseignements cités au chiffre 2 ne peuvent être utilisés que dans le cadre de procédures relatives à la [personne concernée] et qu'ils sont soumis aux restrictions d'utilisation et aux obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 25 par. 2 CDI CH-GB) ».

**E.**

**E.a** Par actes du 15 août 2022, la personne concernée (ci-après : la recourante 1) et la personne habilitée à recourir (ci-après : la recourante 2), agissant par l'intermédiaire de leur mandataire commun, ont chacune interjeté un recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 12 juillet 2022. Par ces recours, que le Tribunal a référencés sous les n° A-3512/2022 pour la recourante 1 et A-3515/2022 pour la recourante 2, elles ont déposé des conclusions identiques. Elles ont ainsi conclu, sous suite de frais et dépens, à titre principal, à la recevabilité de leurs recours, à l'annulation de la décision de l'AFC du 12 juillet 2022 et au refus de donner suite à la demande d'assistance administrative de l'autorité requérante. Subsidiairement, elles ont demandé à ce qu'il soit procédé au caviardage des noms et informations relatifs à des personnes physiques et morales figurant dans les relevés bancaires de la recourante 2 dont les noms ne figurent pas dans la demande de l'autorité requérante du (...) 2022, soit toute autre personne que la recourante 1, la recourante 2, C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_. Encore plus subsidiairement, elles ont requis le caviardage des noms et informations relatifs à des personnes physiques et morales figurant dans les relevés bancaires de la recourante 2 dont les noms figuraient d'ores et déjà dans les relevés bancaires transmis dans le cadre de la demande de l'autorité requérante du (...) 2020. Elles ont enfin conclu, en tout état de cause, à ce que l'AFC soit déboutée de toutes autres, plus amples ou contraires conclusions.

**E.b** Par décision incidente du 16 septembre 2022, le Tribunal a notamment ordonné la jonction des causes A-3512/2022 et A-3515/2022, en précisant que la procédure serait désormais conduite sous le numéro de référence A-3512/2022.

**E.c** Dans sa réponse du 14 octobre 2022 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

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

**Droit :****1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) – non réalisées en l'espèce – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du

20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

**1.2** Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2022, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

**1.3** Les recours déposés répondent aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA). L'art. 19 al. 2 LAAF confère la qualité pour recourir dans le cadre des procédures d'assistance administrative aux personnes qui remplissent les conditions de l'art. 48 PA. La qualité pour recourir des personnes qui ne sont pas des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF suppose l'existence d'un intérêt digne de protection qui n'existe que dans des situations très particulières (ATF 146 I 172 consid. 7.1.2 et 7.1.3).

**1.4** En l'espèce, la recourante 1 est une personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

**1.5** S'agissant de la recourante 2, celle-ci est la titulaire de deux des comptes bancaires sur lesquels porte la demande d'assistance (cf. Faits, let. A.c supra). Elle a été informée de la procédure d'assistance administrative et, dans un deuxième temps, l'autorité inférieure lui a notifié, en qualité de personne habilitée à recourir, la décision finale du 12 juillet 2022. La recourante 2 dispose, conformément aux art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Dès lors, le Tribunal retient que la recourante 2 dispose également de la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA.

**1.6** Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (art. 20 al. 1 LAAF).

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur les recours.

## **2.**

**2.1** Les recourantes peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd., 2022, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n°1146 ss).

**2.2** Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1, 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

**2.3** En l'espèce, les recourantes reprochent, en substance, à l'autorité fiscale britannique de requérir l'ensemble des relevés bancaires sans précision ou limitation *ratione materiae* et *personae* quant à l'étendue de ceux-ci. Une telle façon de procéder serait constitutive d'une pêche aux renseignements, prohibée par l'art. 7 let. a LAAF, qui rendrait la demande d'assistance invalide. Les recourantes s'opposent ensuite à la transmission des informations telle que l'AFC l'envisage, au motif que des noms de tiers non concernés, selon elles, apparaîtraient dans les relevés bancaires, concluant ainsi à la violation de l'art. 4 al. 3 LAAF. Elles requièrent ainsi le caviardage de l'identité des tiers mentionnée sur ces documents. Elles avancent enfin que si l'identité des tiers figurant dans les relevés bancaires à transmettre n'était pas caviardée, ceux-ci auraient dû être informés de l'existence de la procédure afin de pouvoir faire valoir leurs droits.

Le Tribunal examinera d'abord le droit applicable *ratione temporis* et *materiae* à la demande d'assistance administrative en cause et les conditions formelles de recevabilité de celle-ci (consid. 3 infra). Il exposera ensuite les conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 4 infra), avant de traiter les griefs d'ordre matériel invoqués par les recourantes relatifs à la violation de l'exigence de la pertinence vraisemblable et au caviardage d'informations relatives à des tiers (consid. 5 infra).



### 3.

**3.1** L'assistance administrative avec le Royaume-Uni est actuellement régie par l'art. 25 CDI CH-GB – largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > thèmes > fiscalité > conventions fiscales ; ATF 142 II 69 consid. 2) – et par ses protocoles du 7 septembre 2009 en vigueur depuis le 15 décembre 2010 (RO 2011 53, FF 2010 241 ; cet acte a introduit un protocole additionnel qui est désigné ci-après : Protocole additionnel) et du 30 novembre 2017 en vigueur depuis le 19 juillet 2019 (RO 2019 3295 3293 ; FF 2018 5553) et par l'Echange de lettres entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord du 6 mai 2012, entré en vigueur le 19 décembre 2012 (ci-après : Echange de lettres, RO 2013 131).

**3.2** Les modifications du protocole du 7 septembre 2009 sont généralement applicables pour les années fiscales commençant dès le 1<sup>er</sup> janvier 2011 (art. IV ch. 2 du protocole du 7 septembre 2009) et les modifications apportées par le protocole du 30 novembre 2017 sont applicables pour les années fiscales commençant le 1<sup>er</sup> avril 2020 en matière d'impôt sur les sociétés au Royaume-Uni (art. XI ch. 2 let. a (iii) du protocole du 30 novembre 2017). L'Echange de lettres est quant à lui applicable à partir du jour de l'entrée en vigueur du protocole du 7 septembre 2009. Matériellement, s'agissant du Royaume-Uni, l'impôt sur les sociétés fait notamment partie des impôts auxquels s'applique la Convention (art. 2 par. 1 let. a CDI CH-GB).

**3.3** En l'espèce, dans la mesure où la demande en cause couvre une période s'étendant du (...) 2011 au (...) 2019, l'ensemble des dispositions susmentionnées est applicable à l'exception des modifications apportées par le protocole du 30 novembre 2017. Par ailleurs, la demande de l'autorité requérante vise à appliquer la législation britannique relative à l'un des impôts visés par la Convention, à savoir l'impôt sur les sociétés (cf. sur l'ensemble consid. 3.2 supra).

**3.4** Sur le plan formel, le par. 4 let. c du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (i) les 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 fiscal ; (ii) la période visée par la demande ; (iii) une description des renseignements recherchés, y compris leur nature et la forme sous laquelle l'État requérant souhaite recevoir les renseignements de l'État 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.

**3.5** En l'espèce, la demande d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par le par. 4 let. c du Protocole additionnel. Elle mentionne tout d'abord l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle, à savoir la recourante 1. Ensuite, la période visée, s'étendant du (...) 2011 au (...) 2019, ressort de la demande tout comme la description des renseignements demandés, le but fiscal poursuivi, à savoir le contrôle et le recouvrement de l'impôt sur les sociétés ainsi que les détenteurs d'informations (cf. sur l'ensemble, Faits, let. A.c supra).

**3.6** Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que la demande d'assistance de l'autorité requérante est formellement recevable conformément à la CDI CH-GB.

#### **4.**

**4.1** Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.5.4). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111], à laquelle le Royaume-Uni est partie ; ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 142 II 161 consid. 2.1.3). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4, 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 et 142 II 218 consid. 3.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'Etat requérant s'agissant de la pertinence vraisemblable des renseignements requis. La présomption de la bonne foi ne peut cependant être renversée que sur la base d'éléments établis (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 et 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

**4.2** Aux termes de l'art. 25 par. 1 CDI CH-GB, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou de la législation fiscale des Etats contractants. Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. En droit interne, la conséquence procédurale d'une demande déposée à des fins de recherche de preuves, constitutive d'une pêche aux renseignements, est l'irrecevabilité (cf. art. 7 let. a LAAF).

**4.3** Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 4.1 supra ; cf. aussi ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 143 II 185 consid. 3.3.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 144 II 206 consid. 4.3, 143 II 185 consid. 3.3.1, 142 II 161 consid. 2.1.1 et 139 II 404 consid. 7.2.2). La condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Une demande d'assistance administrative peut notamment servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5 et 143 II 185 consid. 4.2).

**4.4** En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant (cf. consid. 3.4 supra), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme

scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 144 II 206 consid. 4.3 et 142 II 161 consid. 2.1.4).

**4.5** En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit que la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents (cf. consid. 4.2 supra) pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements. Selon la jurisprudence, et eu égard au principe de la primauté du droit international qui implique que la LAAF ne sert qu'à concrétiser les engagements découlant des CDI (cf. art. 24 LAAF ; ATF 143 II 628 consid. 4.3 et 139 II 404 consid. 1.1), la transmission de noms de tiers n'est admise que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'État requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3, 143 II 506 consid. 5.2.1, 142 II 161 consid. 4.6.1 et 141 II 436 consid. 4.5 et 4.6). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissaient par le fruit d'un pur hasard dans la documentation destinée à être transmise (arrêts du TF 2C\_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 4.2.3 et 2C\_619/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.1). Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.1).

**4.6** En vertu du principe de spécialité (cf. art. 25 par. 2 CDI CH-GB), les informations obtenues par voie d'assistance administrative ne peuvent être utilisées qu'aux fins fiscales mentionnées dans l'accord (cf. à ce sujet ATF 146 II 150 consid. 7.2 ; arrêt du TF 2C\_687/2019 du 13 juillet 2020 consid. 5.2.1). Outre cette dimension matérielle, le principe de spécialité revêt également une dimension personnelle en ce sens qu'il exclut l'utilisation (secondaire) par l'État requérant d'informations transmises par voie d'assistance administrative à l'égard de tiers, à moins que cette possibilité résulte de la loi des deux États et/ou que l'autorité compétente de l'État requis autorise cette utilisation (cf. notamment ATF 147 II 13 consid. 3.4 et 3.5). Sur la base du principe de la confiance, la Suisse peut considérer que

l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (cf. parmi d'autres, arrêt du TAF A-1882/2021 du 10 octobre 2022 consid. 2.6).

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** Dans un premier grief, les recourantes avancent que le fait de requérir l'ensemble des relevés bancaires, sans précision ou limitation quant à l'étendue de ceux-ci, serait constitutif d'une pêche aux renseignements, prohibée. Seuls seraient vraisemblablement pertinents les renseignements ayant trait aux transferts d'argent en faveur ou en provenance de la recourante 1 ainsi que ceux relatifs à des tiers qui n'apparaissent pas déjà dans les relevés transmis à l'issue de la précédente procédure d'assistance administrative (...).

**5.1.2** Il convient au préalable de constater qu'en l'espèce la demande d'assistance administrative présentée par l'autorité requérante contient l'ensemble des renseignements requis par le par. 4 let. c du Protocole additionnel (cf. consid. 3.5 supra). Aussi, conformément à la jurisprudence, ces informations suffisent à démontrer la pertinence vraisemblable de la demande d'assistance en cause (cf. consid. 4.4 supra).

**5.1.3** En outre, la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant dans la demande l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis (cf. consid. 4.3 supra). Les relevés des comptes bancaires détenus par la recourante 2 et C.\_\_\_\_\_ sont expressément demandés, sans restrictions, par l'autorité requérante afin d'établir si la recourante 1 dissimule les profits qu'elle tire de ses activités, en les transférant à la recourante 2 ou à C.\_\_\_\_\_, elles-mêmes susceptibles de les transférer à d'autres personnes liées à la recourante 1 (cf. Faits, let. A.b supra). Dans ces circonstances, l'entier des relevés des comptes bancaires précités (à l'exception des relevés de C.\_\_\_\_\_ qui n'existent pas pour la période concernée, cf. Faits, let. B.c supra), avec le détail des transactions et le nom des personnes impliquées qu'il contient, est en lien direct avec l'état de fait exposé dans la demande. Les renseignements requis apparaissent vraisemblablement pertinents pour déterminer une éventuelle soustraction d'impôt et ainsi évaluer, in fine, le montant de l'impôt sur les sociétés dû par la recourante 1. Dans ces circonstances, la demande d'assistance en cause ne saurait s'inscrire dans le cadre d'une « pêche aux renseignements ».

**5.1.4** Enfin, dans la mesure où les renseignements requis peuvent être nécessaires à l'autorité fiscale britannique pour confirmer, infirmer ou simplement vérifier les éléments déjà en sa possession (cf. consid. 4.3 in fine supra), en particulier les informations obtenues à la suite de la première demande d'assistance du (...) 2020, et que la période visée par la demande d'assistance subséquente du (...) 2022 a été étendue depuis lors (cf. Faits, let. A.c supra), l'argumentation des recourantes selon laquelle l'autorité requérante violerait l'exigence de la pertinence vraisemblable en exigeant les relevés des comptes concernées, sans restrictions ratione materiae et personae, ne peut être suivie.

**5.1.5** Au vu de ce qui précède, le grief des recourantes tenant à la violation de l'exigence de la pertinence vraisemblable doit être rejeté.

## **5.2**

**5.2.1** Les recourantes s'opposent ensuite à la transmission des informations telle que l'AFC l'envisage, au motif que des noms de tiers non concernés, selon elles, apparaîtraient dans les relevés bancaires, concluant ainsi à la violation de l'art. 4 al. 3 LAAF. Il existerait en outre, selon elles, un risque potentiel que les informations requises soient utilisées à d'autres fins que celles prévues, en violation du principe de spécialité. Subsidiairement, elles requièrent le caviardage des noms et informations relatifs aux personnes physiques et morales figurant dans les relevés bancaires de la recourante 2 dont les noms ne figurent pas dans la demande d'assistance du (...) 2022, soit toute autre personne que la recourante 1, la recourante 2, C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ (chefs de conclusions 6 des recours) et, à titre plus subsidiaire, le caviardage des noms et informations relatives à des personnes physiques et morales figurant dans les relevés bancaires de la recourante 2 dont les noms figuraient déjà dans les relevés bancaires transmis dans le cadre de la demande d'assistance du (...) 2020 (chefs de conclusions 9 des recours).

**5.2.2** A titre préalable, on peut s'interroger sur la recevabilité de ce grief par lequel les recourantes apparaissent faire valoir des intérêts de tiers à voir leur identité respectivement caviardée, et non leurs propres intérêts (cf. ATF 139 II 404 consid. 11.1 et 137 IV 134 consid. 5.2.2 ; arrêt du TF 2C\_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 non publié in : ATF 147 II 116 ; arrêts du TAF A-2175/2021 du 22 septembre 2021 consid. 1.3.2, A-1507/2020 du 17 août 2021 consid. 1.3.3 et A-6854/2018 du 3 mars 2020 consid. 1.3.2). La réponse à cette question peut cependant demeurer en l'espèce indéterminée, le grief devant de toute manière être rejeté pour les motifs qui suivent.

**5.2.3** En l'espèce, les recourantes n'ont pas pris la peine de démontrer pour chaque nom précis pourquoi les données ne seraient pas vraisemblablement pertinentes. Elles se sont contentées d'indiquer que l'identité de toute personne autre que la recourante 1, la recourante 2, C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ et E. \_\_\_\_\_ devait être caviardée dans les relevés bancaires dont la transmission est envisagée, tout comme celle des personnes figurant dans les relevés bancaires de la recourante 2 apparaissant déjà dans les relevés bancaires transmis en exécution de la demande d'assistance précédente. Or, l'identité des nombreuses personnes tierces n'apparaît pas « par pur hasard » dans les documents à transmettre (cf. consid. 4.5 supra) mais bien parce qu'elles ont entretenu des relations professionnelles ou commerciales avec la recourante 2. Le caviardage requis par les recourantes rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative puisque l'autorité requérante entend précisément identifier les bénéficiaires des fonds ayant transité par les comptes bancaires de la recourante 2 en provenance de la recourante 1 dans le cadre d'une éventuelle soustraction d'impôt. En conséquence, et comme déjà examiné auparavant (cf. consid. 5.1.3 supra), la transmission de l'entier des relevés des comptes bancaires en cause, y compris les noms de tiers qui apparaissent dans ceux-ci, remplit la condition de la pertinence vraisemblable ; la communication de ces informations est donc conforme à l'art. 4 al. 3 LAAF.

**5.2.4** En outre, le principe de spécialité, qui 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. consid. 4.6 supra), protège ces tiers d'une utilisation préjudiciable de leurs données. C'est d'ailleurs dans ce sens que l'autorité fiscale britannique s'est expressément engagée, dans sa requête, à traiter les informations obtenues de manière confidentielle conformément à la CDI CH-GB (cf. Faits, let. A.c in fine supra) et que l'autorité inférieure a libellé le ch. 3 du dispositif de sa décision finale du 12 juillet 2022 en rappelant à l'autorité requérante la portée stricte du principe de spécialité selon le standard suisse (cf. Faits, let. D supra). Dans ces circonstances, les allégations des recourantes, dénuées de tout élément concret, ne sont pas de nature à remettre en cause la bonne foi de l'autorité requérante quant à l'engagement de celle-ci de respecter le principe de spécialité.

**5.2.5** Toujours dans le cadre de leur grief relatif au caviardage des données concernant des tiers, les recourantes avancent que si l'identité des tiers figurant dans les relevés bancaires à transmettre n'était pas caviardée, ceux-ci auraient dû être informés de l'existence de la procédure afin de pouvoir faire valoir leurs droits. Elles s'appuient à cet égard sur l'arrêt du

TAF A-5715/2018 du 3 septembre 2019 qui a été invalidé par le Tribunal fédéral à la suite de la jurisprudence publiée aux ATF 146 I 172.

**5.2.6** Dans cet arrêt de principe, le Tribunal fédéral a examiné la portée des art. 14 al. 2 et 19 al. 2 LAAF. Estimant en substance qu'il n'était pas exigible que l'AFC avise toutes les personnes dont le nom figurait dans la documentation à transmettre, la Haute Cour a approuvé la pratique de l'autorité inférieure qui confère la qualité de partie aux personnes qui s'annoncent auprès d'elle pour demander le caviardage des renseignements les concernant (cf. ATF 146 I 172 regeste et consid. 7.3.3). Ainsi, l'AFC n'est tenue d'informer les personnes non concernées par la procédure d'assistance administrative, mais dont le nom apparaît dans la documentation destinée à être transmise, de l'existence de ladite procédure que si leur qualité pour recourir ressort de manière évidente du dossier (théorie de l'évidence ; cf. ég. arrêt du TF 2C\_310/2020 du 1<sup>er</sup> décembre 2020 consid. 4.1.2), ce qui est par exemple le cas des titulaires de comptes (cf. pour toutes ces questions, arrêt du TAF A-1783/2019 du 19 mai 2021 consid. 5.2.6), comme en l'espèce la recourante 2. Les autres tiers sont protégés par le principe de spécialité contre toute utilisation à leur encontre des données transmises (cf. consid. 4.6 infra). Déterminer qui a le droit d'être informé en vertu de l'art. 14 al. 2 LAAF suppose donc une part d'appréciation et une éventuelle erreur de l'AFC sur ce point ne relève en principe pas d'un vice à ce point grave qu'il justifie de prononcer la nullité de la décision (cf. ATF 146 I 172 consid. 7.6).

**5.2.7** Le Tribunal fédéral dans la jurisprudence publiée aux ATF 148 II 349, qui a annulé l'arrêt du TAF A-5715/2018 sur lequel se fondent les recourantes, a jugé que cette manière de procéder est également compatible avec la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD, RS 235.1), dès lors que l'art. 4 al. 3 LAAF prévoit de manière suffisamment précise la communication à l'étranger de données de tiers – pour autant qu'elles soient vraisemblablement pertinentes, comme c'est le cas en l'espèce (cf. consid. 5.1.3 et 5.2.3 supra) –, ce qui éteint, par application de l'art. 18a al. 4 LPD, le devoir d'informer prévu à l'art. 18a al. 1 LPD (cf. ATF 148 II 349 consid. 5.3 et 5.4).

**5.2.8** En l'espèce, il n'est pas établi, – et les recourantes ne le démontrent pas – que l'autorité inférieure se serait méprise dans son appréciation des tiers qu'elle devait informer de la procédure.



**5.2.9** Au vu de ce qui précède, le grief des recourantes tenant au caviardage de l'identité de tiers dans la documentation à transmettre ainsi que les conclusions correspondantes doivent être rejetés.

**6.**

Compte tenu 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 dès lors mal fondés et doivent par conséquent être rejetés.

**7.**

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

**8.**

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

**9.**

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

(Le dispositif est porté à la page suivante)

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Les recours sont rejetés.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de 7'500 francs (sept mille cinq cents francs), sont mis à la charge des recourantes. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 7'500 francs (sept mille cinq cents francs), déjà versée.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé aux recourantes et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Renaud Rini

**Indication des voies de droit :**

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

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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