



Cour I
A-6918/2017

Arrêt du 26 septembre 2018

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Marianne Ryter, Daniel Riedo, juges,
Dario Hug, greffier.

Parties

1. **A. _____ Limited,**
2. **B. _____ Limited,**
3. **C. _____ Holdings Limited,**
4. **D. _____ Corporation,**

toutes représentées par
Maître Jean-Frédéric Maraia et Maître Julien Witzig,
recourantes,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI-JP).

Faits :**A.**

Le 21 avril 2014, la National Tax Agency japonaise (ci-après : la NTA ou l'autorité requérante) adressa une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure). Cette demande était fondée sur l'art. 25a de la Convention du 19 janvier 1971 entre la Suisse et le Japon en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après : CDI-JP, RS 0.672.946.31).

Elle concernait la société japonaise A. _____ Limited (ci-après : la recourante 1) et se rapportait à la période du 1^{er} janvier 2012 au 30 juin 2013. D'après les indications de la NTA, la recourante 1 appartiendrait au groupe A. _____, dont les propriétaires seraient E. _____ et son père F. _____.

B.

Soupçonnant la recourante 1 de se servir des sociétés du groupe pour diminuer artificiellement le montant d'impôts sur les sociétés dus au Japon, les autorités compétentes japonaises visaient à appréhender les flux financiers entre les différentes sociétés du groupe A. _____. C'est pourquoi, dans cette optique, elles sollicitaient de l'AFC la transmission d'informations relatives aux documents d'ouverture de compte, ainsi que les avis de dépôt et de retrait suivants :

- Relation bancaire de la recourante auprès de *** ;
- Relation bancaire de B. _____ Limited (ci-après : la recourante 2) auprès de *** ;
- Relation bancaire de D. _____ Corporation (ci-après : la recourante 4) auprès de *** ;
- Relation bancaire de C. _____ Limited (ci-après : la recourante 3) auprès *** ;
- Relation bancaire de O. _____ Limited (ci-après : O. _____) auprès de ***.

C.

Les 29 avril et 25 juin 2015, ainsi que par courrier du 27 janvier 2016, l'AFC demanda à la NTA des informations supplémentaires, ce afin de procéder au traitement de la demande. Les autorités japonaises apportèrent les clarifications requises en date du 20 avril 2016. En outre, elles

complétèrent la demande du 21 avril 2014, en sollicitant tous les relevés bancaires incluant les documents en lien avec toutes les transactions montrant les transferts de fonds, le formulaire A et la liste de toutes les personnes bénéficiant d'un pouvoir de signature sur les comptes bancaires en cause.

D.

D.a Par ordonnances de production du 29 juillet 2016, l'AFC requit *** et *** de fournir les documents et renseignements demandés. En date du 9 août 2016, l'autorité inférieure adressa également une ordonnance de production à ***.

D.b Le 11 août 2016, *** transmet les informations demandées à l'AFC. Elle indiqua ne pas être en mesure d'informer la société O. _____ de l'ouverture de la procédure d'assistance.

D.c Par courriel du 15 août 2016, *** précisa que son courrier du 11 août 2016 se fondait sur les recherches effectuées par ses services auprès des succursales genevoise et zurichoise de ***. Le même jour, *** informa l'AFC que la recourante 4 n'avait pas réceptionné l'envoi DHL contenant le courrier d'information qui lui était destiné.

E.

Me Jean-Frédéric Maraia et Me Julien Witzig (ci-après : les avocats) annoncèrent leur mandat en faveur des recourantes 1, 2 et 3 à l'autorité inférieure le 19 août 2016. Ils sollicitèrent la consultation du dossier.

F.

La notification de l'ouverture de la procédure s'agissant de la recourante 4 et de la société O. _____ intervint par publication dans la Feuille fédérale le 30 août 2016.

G.

G.a Le 9 mai 2017, l'AFC remit l'intégralité des pièces du dossier aux avocats. Elle leur notifia également les informations telles qu'elle envisageait de les transmettre à la NTA, leur impartissant un délai de 10 jours pour prendre position par écrit. Après une prolongation de délai admise par l'AFC, ils remirent finalement leurs observations le 31 mai 2017, annonçant par ailleurs leur mandat en faveur de la recourante 4.

G.b Les avocats firent parvenir des documents complémentaires à l'AFC le 16 juin 2017. Dans ce prolongement, par courriel du 23 juin 2017,

l'autorité inférieure demanda à la NTA si le contrôle fiscal était toujours ouvert et si la demande d'assistance du 21 avril 2014 était maintenue. Lors d'une réunion technique du 18 juillet 2017, les autorités compétentes japonaises confirmèrent le maintien de ladite demande.

G.c La société O. _____ ne se manifesta pas.

H.

Par décision du 3 novembre 2017, l'AFC accorda l'assistance administrative aux autorités japonaises.

I.

I.a Par acte du 6 décembre 2017, les recourantes 1, 2, 3 et 4 ont déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral. En substance, ils concluent à l'annulation de la décision entreprise, ainsi qu'à la constatation de la violation de leur droit d'être entendu.

I.b Dans sa réponse du 5 février 2018, l'AFC conclut au rejet du recours. Elle nie, en particulier, le grief de la violation du droit d'être entendu en lien avec le reproche selon lequel elle aurait rendu la décision sur la base d'informations reçues des autorités japonaises dans le cadre de la réunion technique du 18 juillet 2017 sans avoir consulté les recourantes (G.b ci-avant).

I.c Dans leurs observations (recte : réplique) du 22 février 2018, les recourantes estiment qu'elles auraient dû être consultées avant le prononcé de la décision. Ainsi, elles auraient notamment pu démontrer que la procédure de contrôle fiscal à la source de la demande litigieuse avait pris fin et que, partant, la demande d'assistance n'avait plus lieu d'être pour les autorités japonaises.

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

Droit :

1.

1.1 Sauf exception (cf. 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 (cf. 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 ; arrêt du TAF A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 1.1). 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).

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le 21 avril 2014, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario).

1.2 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (art. 50 al. 1 et 52 PA), les recourantes disposant en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

1.3 Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit donc avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248 ; arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 1.3, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 1.3, A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 1.3 et A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 1.3).

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

1.4

1.4.1 Le recourant peut 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 ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss).

1.4.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise

(PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 s.). 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 ATF 121 V 204 consid. 6c).

1.5 Les recourantes se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendues en lien avec le fait que l'AFC aurait prononcé la décision entreprise (l. ci-avant) sans les avoir consultées, à la suite de la réunion technique du 18 juillet 2017 avec les autorités japonaises. Il convient d'examiner en priorité ce grief de nature formelle (sur le principe de l'examen prioritaire de la violation du droit d'être entendu, cf. ATF 135 I 279 consid. 2.6.1 ; arrêt du TF 5A_398/2012 du 14 septembre 2012 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5 et A-8309/2015 du 17 juillet 2017 consid. 1.5.1).

1.5.1

1.5.1.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 218 consid. 2.3, ATF 142 III 48 consid. 4.1.1, ATF 141 V 557 consid. 3 et ATF 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1 et A-8271/2015 du 29 août 2016 consid. 3.1.2).

1.5.1.2 Pour ce qui a trait à l'assistance administrative internationale en matière fiscale, ce droit est également garanti par l'art. 15 al. 1 LAAF. La disposition prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. De manière générale, la personne doit être informée de la demande d'assistance administrative après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.2, A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1 et A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 consid. 3.2 ; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar StAhiG, Zurich/Bâle/Genève 2014, n° 159 ad art. 14 LAAF). La procédure doit certes être conduite avec diligence (art. 4 al. 2 LAAF), ce qui ne signifie cependant pas encore qu'elle doive systématiquement être menée comme s'il s'agissait d'une situation urgente (ATF 142 II 218 consid. 2.6 [du point de vue de l'octroi de très brefs délais]).

Spécifiquement en rapport avec la CDI-JP, le Message du Conseil fédéral du 25 août 2010 concernant l'approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Japon précise encore que l'art. 25a par. 3 CDI-JP implique que le droit d'être entendu est protégé (FF 2010 5377, 5393 ; sur le respect des règles de procédure consid. 2.8 ci-après).

1.5.2

1.5.2.1 Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 135 I 187 consid. 2.2 et ATF 126 I 19 consid. 2d/bb). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, ATF 135 I 279 consid. 2.6.1, ATF 133 I 201 consid. 2.2 et ATF 118 Ib 111 consid. 4b ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2, A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1, A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 3.1, A-3387/2015 du 19 février 2016 consid. 2.1).

1.5.2.2 Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 s., ATF 137 I 195 consid. 2.3.2, ATF 136 V 117 consid. 4.2.2.2, ATF 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.3, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.3, A-6949/2010 du 22 juillet 2014 consid. 5.2, A-2117/2013 du 6 mars 2014 consid. 2.1.2).

1.5.3

1.5.3.1 En l'occurrence, les recourantes estiment que l'AFC aurait violé leur droit d'être entendues en ayant rendu, sans les consulter, la décision du 3 novembre 2017 sur la base des informations reçues des autorités japonaises lors de la réunion technique du 18 juillet 2017. Le procès-verbal de cette réunion technique contient la mention suivante : « It was decided that case S25184-3~5 (631.0-2014-JP-0004) could continue to be processed ». En revanche, toutes les autres informations contenues dans

ce document ont été caviardées (dossier autorité inférieure, pce 40), élément dont les recourantes ne tentent en revanche pas de tirer quelque chose en leur faveur.

1.5.3.2 En lien avec le grief d'ordre formel des recourantes, le Tribunal relève que, devant l'autorité inférieure, elles ont déposé des observations le 31 mai 2017 en se prévalant notamment de la clôture de la procédure interne au Japon (cf. réplique, p. 2). Le 16 juin 2017, en complément auxdites observations, elles ont en outre fait parvenir à l'AFC les documents relatifs à la nouvelle taxation de la recourante 1 pour les périodes 2009 à 2013, ce à l'appui de la clôture de la procédure de contrôle fiscal qui serait sous-jacente à la demande d'assistance litigieuse des autorités japonaises. De leur avis, la question de savoir si ladite procédure a été clôturée est l'élément pertinent influant sur le sort de la demande (recours, p. 15 s.). En réalité, il s'agit là d'une problématique ayant plutôt trait au respect du critère de la vraisemblable pertinence et du principe de subsidiarité, dont le Tribunal traitera plus loin (consid. 3.2 et 3.3 ci-après).

1.5.3.3 Autre est toutefois la question de savoir si l'AFC aurait dû informer les recourantes de la décision de maintenir la procédure d'assistance administrative avant le prononcé de sa décision finale. Sur ce point, les recourantes doivent être suivies. Vu le déroulement de la procédure et les informations produites ayant amené à la réunion technique du 18 juillet 2017 entre autorités compétentes, l'autorité inférieure aurait raisonnablement pu et dû les tenir informées de la suite donnée à leurs observations, en leur offrant par ailleurs la possibilité de se prononcer sur le maintien de la demande par les autorités japonaises. Il n'est du reste aucunement décisif que l'information relative audit maintien et figurant dans le procès-verbal de la réunion soit succincte, puisque le droit d'être entendu est de nature formelle (consid. 1.5.3.1 ci-avant). Le Tribunal relève encore qu'entre la tenue de la réunion technique le 18 juillet 2017 et le prononcé de la décision finale le 3 novembre 2017, près de quatre mois se sont écoulés, sans que les recourantes n'aient plus été tenues au courant après le dépôt du complément à leurs observations en date du 16 juin 2017.

1.5.3.4 Cela étant précisé, la violation du droit d'être entendu ne saurait être considérée comme étant particulièrement grave ici, celle-ci pouvant au demeurant être réparée par le Tribunal de céans. Aussi, les recourantes ont-elles à ce stade eu l'opportunité de faire valoir leurs moyens liés à cette violation qui, pour l'essentiel, relèvent d'ailleurs de l'examen – au fond – des conditions matérielles de l'assistance administrative internationale en

matière fiscale. En conséquence, il n'y a pas lieu d'annuler la décision attaquée, ni de renvoyer la cause à l'autorité inférieure de ce fait. Il s'agira toutefois de tenir compte de la violation du droit d'être entendu dans le cadre de la fixation des frais et des dépens (consid. 5 ci-après).

2.

2.1

2.1.1 L'assistance administrative avec le Japon est actuellement régie par l'art. 25a CDI-JP. Cette disposition, en vigueur depuis le 30 décembre 2011, a été introduite par l'art. 19 du Protocole du 21 mai 2010, approuvé par l'Assemblée fédérale le 17 juin 2011, entré en vigueur par échange de notes le 30 décembre 2011 (ci-après : Protocole CDI-JP, partiellement publié au RS 0.672.946.31 ; RO 2011 6381 ; FF 2010 5377). Pour l'essentiel, cette disposition est calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (MC OCDE), l'échange de renseignements n'étant par ailleurs pas limité aux seuls impôts visés par la Convention (FF 2010 5377, 5392).

2.1.2 Aux termes de l'art. 21 ch. 3 du Protocole CDI-JP, l'échange de renseignements fondé sur l'art. 25a CDI-JP est accordé pour les années fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant celle de l'entrée en vigueur du Protocole d'amendement ou ultérieurement. Ainsi, l'art. 25a CDI-JP est applicable aux demandes d'échange de renseignements portant sur les années fiscales à compter du 1^{er} janvier 2012, étant rappelé que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (cf. arrêt du TF 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4).

2.2

2.2.1 Sur le plan formel, le par. 5 let. c du Protocole complémentaire CDI-JP (publié également au RS 0.672.946.31 ; RO 2010 6381, 6403) prévoit que la demande d'assistance doit contenir (i) les données nécessaires à l'identification de la personne faisant l'objet du contrôle, en particulier le nom ; (ii) la période concernée par la demande de renseignements ; (iii) une description des renseignements demandés et l'indication de la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir ces renseignements ; (iv) le but fiscal de la demande et (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse du détenteur présumé des renseignements demandés.

L'Echange de lettres entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement du Japon concernant la CDI-JP, conclu le 7 septembre 2012 et entré en

vigueur le 7 septembre 2012 (publié également au RS 0.672.946.31 ; RO 2012 6269) précise que la demande doit aussi être satisfaite (dans la version allemande, *entsprochen wird* ; dans la version italienne, *rispondere a una richiesta*) lorsque le détenteur présumé de renseignements peut être identifié au moyen d'autres données fournies par l'Etat requérant en plus des informations requises selon le par. 5 let. c (i) à (iv) du Protocole complémentaire CDI-JP.

2.2.2 En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comp. art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), 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 142 II 161 consid. 2.1.4).

2.3

2.3.1 Aux termes de l'art. 25a CDI-JP, l'assistance doit être accordée à la condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale interne des Etats contractants. Cette condition est la *clé de voûte* de l'échange de renseignements (voir notamment ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, ATF 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 in : ATF 143 II 202], ainsi que 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.2 ; arrêts du TAF A-2323/2017 du 21 juin 2018 consid. 4.3.1.1 et A-5066/2016 du 17 mai 2018).

2.3.2 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. Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou de ne pas transmettre des 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 se bornant à un contrôle de plausibilité en se contentant 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 (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4, ATF 141 II 436 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2323/2017 du 21 juin 2018 consid. 4.3.1.1,

A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 et A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.1).

2.3.3 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 (arrêts du TAF A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1.2 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4). La transmission d'informations vraisemblablement pertinentes concernant des tiers est ainsi en principe également possible (cf. art. 4 al. 3 LAAF ; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1, ATF 141 II 436 consid. 4.6 ; arrêt du TF 2C_640/2016 du 18 décembre 2017 consid. 4.2.3 [destiné à la publication] ; pour des développements sur les données de tiers, arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 3).

2.3.4 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 (arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 2.3.4, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et A-525/2017 du 29 janvier 2018 consid. 4.3 [décision attaquée devant le TF]).

2.4

2.4.1 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 CDI (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1, A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 et A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-2323/2017 du 21 juin 2018 consid. 4.3.4.1, A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1, A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2 et

A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.4.1 avec les réf. citées [décision attaquée devant le TF]).

2.4.2 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 (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4 et ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-2323/2017 du 21 juin 2018 consid. 4.3.4.1), 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 (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêts du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 4.4 [destiné à la publication] et 2C_370/2018 du 4 mai 2018 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.2).

2.5 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 »] ; par. 5 let. b du Protocole complémentaire CDI-JP ; ATF 143 II 136 consid. 6 ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1 ; arrêt du TAF A-2323/2017 du 21 juin 2018 consid. 4.3.2 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative (arrêts du TAF A-2323/2017 du 21 juin 2018 consid. 4.3.2 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5). Il n'est, cela dit, pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêts du TAF A-2323/2017 du 21 juin 2018 consid. 4.3.2 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.5).

2.6 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 demandés et pour lesquels elles lui ont été transmises (art. 25a par. 2 CDI-JP ; arrêts du TAF A-2323/2017 du 21 juin 2018 consid. 4.3.5.1). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.6 et A-6391/2016 du 17 janvier 2018 consid. 4.3.5 avec les réf. citées [décision attaquée devant le TF]).

2.7 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (par. 5 let. a du Protocole complémentaire CDI-JP), ce qui n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables (arrêt du TAF A-2323/2017 du 21 juin 2018 consid. 4.3.3). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (arrêts du TF 2C_28/2017 du 16 avril 2018 consid. 3.3.2 [destiné à la publication] et 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.7).

2.8

2.8.1 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC 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. art. 25a par. 3 et 5 CDI-JP ; ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TF 2C_490/2015 du 14 mars 2016 consid. 3.2.1 ; arrêt du TAF A-2323/2017 du 21 juin 2018 consid. 4.3.6.1 et A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8).

2.8.2 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables. Le respect des prescriptions du droit de procédure de l'Etat requérant est en effet un point qui concerne essentiellement celui-ci. Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée, tout grief à ce propos devant être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (arrêt du TAF A-2323/2017 du 21 juin 2018 consid. 4.3.6.2 avec les réf. citées).

3. En l'espèce, le Tribunal de céans analysera la forme des demandes (consid. 3.1), ainsi que le respect des autres conditions de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, en examinant successivement les différents griefs des recourantes (consid. 3.2 ss).

3.1 D'emblée, le Tribunal constate que la demande très détaillée et motivée des autorités nippones remplit manifestement les exigences formelles du par. 5 let. c du Protocole complémentaire CDI-JP. La demande mentionne, en particulier, le nom de la recourante 1, le caractère « civil » de l'investigation, la période de contrôle du 1^{er} janvier 2012 au 30 juin 2013, les détenteurs présumés d'informations en Suisse, l'objectif fiscal fondant la demande, soit l'imposition des sociétés (*Corporate tax*), de même qu'elle décrit les renseignements demandés. Ceci n'est d'ailleurs pas fondamentalement remis en question par les recourantes. Il convient au surplus de rappeler qu'en particulier, l'art. 6 al. 2 LAAF – mentionné par les recourantes – est d'application subsidiaire ; la liste d'informations que doit comporter la demande énumérée dans cette disposition s'écarte lorsque la CDI contient des indications sur le contenu nécessaire de la demande (consid. 2.2 ci-avant ; cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

3.2 Au moyen de leur premier grief, les recourantes contestent la *vraisemblable pertinence des informations requises* par la NTA (consid. 2.3 ci-avant ; recours, p. 19 ss).

3.2.1

3.2.1.1 Les développements des recourantes consistent, tout d'abord, à présenter le comportement des autorités japonaises en lien avec le contrôle fiscal dont fait l'objet la recourante 1 (recours, p. 19 ss). De leur avis, les autorités du pays du Soleil-Levant auraient été informées en février 2014 déjà – soit environ deux mois avant le dépôt de la demande d'assistance litigieuse – de l'absence de lien entre, d'une part, la structure A. _____ et, d'autre part, les recourantes 1 et 2. Cela aurait permis auxdites autorités d'établir la taxation de la recourante 1 pour les périodes 2009 à 2013. A cet effet, ils produisent un tableau, établi par leurs soins, duquel il ressortirait que l'ensemble des informations requises auraient été fournies aux autorités japonaises (recours, annexe 40). En consultant ce tableau, notamment sous la troisième rubrique liée à la clarification « sur les flux de fonds au sein du groupe A. _____ », le Tribunal constate que les recourantes tentent de se prévaloir de leur propre interprétation de la vraisemblable pertinence de certaines informations demandées à l'AFC par les autorités japonaises.

3.2.1.2 Il ressort pourtant de la demande du 21 avril 2014 que la NTA aurait précisément demandé à de réitérées reprises à la recourante 1 de fournir des informations sur ses liens avec la recourante 2. En outre, la recourante 3 et la société O. _____ seraient des compagnies privées utilisées par E. _____ (dossier autorité inférieure, pce 1 p. 7 s.). La NTA cherche ainsi

précisément à établir les flux de fonds entre chaque compagnie du groupe A. _____, ainsi qu'à déterminer l'appartenance des fonds payés en tant qu'intérêts sur des obligations d'entreprise (*corporate bonds*), ce en confirmant les dépôts et retraits liés à des comptes bancaires appartenant aux recourantes 1, 3 et 4, ainsi qu'à la société O. _____. Dans ces conditions, les recourantes ne sauraient être suivies lorsqu'elles affirment que la demande « vise un nombre important de sociétés pour lesquelles il n'existe également aucun soupçon dans l'Etat requérant » (recours, p. 21). Au demeurant, les autorités nippones, toujours dans leur demande, exposent graphiquement à l'aide d'un tableau les soupçons pesant, notamment, sur les recourantes et les structures mises en place par le groupe A. _____ et ses propriétaires présumés (dossier autorité inférieure, pce 1 p. 10).

3.2.1.3 Dans la mesure où la NTA a par ailleurs confirmé maintenir la requête lors de la réunion technique du 18 juillet 2017, soit à un moment largement postérieur aux faits exposés par les recourantes (cf. rubrique « date de la réponse, recours, annexe 40), le Tribunal n'a aucune raison de remettre en question la vraisemblable pertinence des informations requises pour la NTA. Pour les mêmes raisons, les autorités suisses ne sauraient nier l'existence d'un but fiscal visé par l'Etat requérant, ne fût-ce que pour contrôler les taxations qui auraient apparemment été établies. Les avis de droit des avocats japonais et du conseiller fiscal de la recourante 1, produits par les recourantes, n'y changent rien (cf. arrêt du TAF A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 3.1.4.1 [avis de droit rédigé par un expert fiscal anglais]). Ils portent, en effet, sur l'application du droit interne – notamment le fait que la procédure de contrôle fiscal dirigée contre la recourante 1 aurait été définitivement clôturée – et dont les autorités suisses n'ont en principe pas à examiner le contenu et la portée (consid. 2.8.2 ci-avant). Les recourantes affirment du reste qu'« il n'appartient pas à celle-ci [i.e l'AFC] de se prononcer sur la procédure de taxation japonaise » (réplique, p. 3). Pour les mêmes raisons, la nature et la portée du sceau – mentionnant, en transposant le calendrier japonais, la date du 17 septembre 2014 (cf. <http://japonpratique.com/calendrier-japonais/> [consulté le 16.07.2018]) et non le 26 septembre 2017 comme le soutient l'autorité inférieure – et apposé par les autorités fiscales japonaises sur un courrier de la recourante 1 du 16 septembre 2014 n'ont pas être examinées par le Tribunal.

3.2.2 Dans la seconde partie de leur premier grief, les recourantes arguent de l'absence de vraisemblable pertinence des renseignements requis concernant les autres sociétés que la recourante 1.

3.2.2.1 Par leur argumentation, et à bien les comprendre, les recourantes invoquent l'interdiction de transmettre des informations concernant des tiers (recours, p. 21). Cette question a été récemment traitée dans l'arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018, décision n'ayant pas fait l'objet d'un recours et auquel il est renvoyé s'agissant des développements en droit sur cette question (cf. en part. consid. 3). Dans cet arrêt, le Tribunal de céans avait admis le recours s'agissant d'informations concernant des données clients de la recourante. Cette dernière avait alors suffisamment démontré que des informations dont l'autorité inférieure envisageait la transmission à l'autorité requérante n'étaient pas vraisemblablement pertinentes, c'est-à-dire, en l'occurrence, pas de nature à contribuer à élucider la situation fiscale de la personne visée dans l'Etat requérant (qui n'était pas la recourante). Force est de constater que le cas des recourantes est tout autre ici.

Par leur demande, les autorités japonaises cherchent à identifier la nature et la destination de flux financiers intervenus entre différentes sociétés liées au groupe A. _____. Au vu de cet objectif, toutes les informations dont la transmission est envisagée doivent être considérées comme étant vraisemblablement pertinentes. A supposer que les recourantes 3 et 4 et la société O. _____ soient considérées comme des tiers – ce qui peut toutefois souffrir de rester définitivement ouvert – les informations seraient de toute manière de nature à contribuer à élucider la situation fiscale de la recourante 1. Au demeurant, les soupçons portant sur l'existence d'un groupe de sociétés dont E. _____ et son père F. _____ seraient propriétaires conduisent à relativiser la qualification en tant que véritables « tiers » des différentes personnes impliquées dans la présente procédure.

3.2.2.2 Les recourantes soutiennent encore que les recourantes 3 et 4, ainsi que la société O. _____, ne seraient pas liées par les transactions à l'origine de la demande d'assistance litigieuse, ni à la procédure de contrôle dirigée contre la recourante 1. En outre, la taxation de la recourante pour les périodes 2009 à 2013 aurait été établie et validée par les autorités nippones en septembre 2014 (recours, p. 22). Les recourantes perdent cependant de vue que l'évaluation de la vraisemblable pertinence des informations est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant (consid. 2.3.2 ci-avant), lequel peut souhaiter procéder à une révision d'une taxation déjà intervenue, respectivement, suivant les circonstances, examiner la possibilité d'une telle révision. Sous réserve du respect des conditions de l'assistance administrative, en particulier du principe de subsidiarité et du champ d'application temporel de la disposition relative à l'échange de renseignements, il n'appartient dans la

règle pas à la Suisse, en tant qu'Etat requis, d'empêcher l'autorité requérante de poursuivre un tel but. Ce dernier relève par ailleurs fondamentalement de l'application du droit fiscal interne de l'Etat requérant. On ne saurait du reste y discerner une quelconque pêche aux renseignements proscrite comme le souhaitent les recourantes.

Au vu des éléments qui précèdent, la vraisemblable pertinence des informations requises doit être considérée comme donnée. Les autorités nippones ont par ailleurs confirmé le maintien de leur demande dans le cadre de la réunion technique du 18 juillet 2017, ce qui conduit, en application du principe de bonne foi (consid. 2.4 ci-avant), à confirmer définitivement le rejet du premier grief des recourantes.

3.3 Dans leur second grief, les recourantes invoquent la violation du *principe de subsidiarité* (consid. 2.7 ci-avant ; recours, p. 22 s.).

Ainsi, la demande d'assistance litigieuse aurait été déposée en parallèle à la procédure instruite par les autorités japonaises contre la recourante 1. Les informations nécessaires à la taxation ayant été fournies sans délai dans ce contexte, il en résulterait la clôture définitive de la procédure interne, la perte d'objet de la demande du 21 avril 2014 et, partant, une violation dudit principe. Les recourantes perdent toutefois de vue qu'en application du principe de bonne foi, la mention de l'autorité requérante, selon laquelle elle a respecté l'épuisement des voies internes pour l'obtention des informations demandées à la Suisse, suffit dans la règle à considérer que le principe de subsidiarité est respecté, ce qui est le cas ici (consid. 2.4 et 2.7 ci-avant). Sous cet angle, on ne saurait identifier une quelconque violation de l'interdiction de la pêche aux renseignements (consid. 2.5 ci-avant), compte tenu par ailleurs de la précision de la demande (cf. arrêts du TAF A-4274/2017 du 20 juin 2018 consid. 3.5, A-6508/2016 du 16 mai 2018 consid. 4.2.2 et A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 5.4.4).

Par surabondance de moyens, et comme le relève à juste titre l'autorité inférieure, E. _____ a répondu le 26 février 2014 à un questionnaire daté du 12 décembre 2013 (recours, pce 8). Dans la mesure où les autorités nippones soupçonnent notamment cette personne d'être propriétaire du groupe A. _____, ces démarches démontrent précisément que la NTA a cherché, avant de déposer la demande d'assistance litigieuse le 21 avril 2014, à obtenir des informations qu'elle estimait nécessaires, mais qui ne lui ont apparemment pas paru suffisantes (A. et B. ci-avant). En revanche, mais toujours dans le contexte de la subsidiarité, les affirmations de

l'autorité inférieure en lien avec la force apparemment probatoire moindre des informations bancaires transmises par les recourantes directement plutôt que par les établissements bancaires sont malvenues (réponse, p. 3, § 4 et 5). Si elles ne changent certes rien au résultat de l'examen entrepris par le Tribunal de céans, il ne paraît pas approprié qu'une autorité étatique émette des soupçons – pour ainsi dire forfaitaires – quant à la crédibilité et l'honnêteté des personnes visées par une demande d'assistance administrative. Cela vaut d'autant plus que, comme le relèvent à raison les recourantes, la valeur probatoire des informations fournies par la recourante 1 n'aurait jamais été contestée par l'Administration japonaise (réplique, p. 4).

3.4 Dans leur troisième et dernier grief, les recourantes invoquent encore la violation du *principe de spécialité* (consid. 2.6 ci-avant ; recours, p. 23).

Les recourantes exposent que l'actionnaire des recourantes 1 et 2 aurait fourni utilement à l'Administration japonaise, d'une part, les liens entre ces deux sociétés et, d'autre part, avec le groupe A. _____. Elles suggèrent succinctement le risque que les informations obtenues de l'AFC puissent être requises à d'autres fins que fiscales (comp. consid. 2.1.1 *in fine* ci-avant). Ces affirmations tout à fait générales et formulées de manière hypothétique ne sont en tout cas pas suffisantes à entamer le principe selon lequel la Suisse peut considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité, d'autant plus que l'autorité requérante confirme expressément le respect de ce principe (consid. 2.6 ci-avant).

Il en va de même de l'affirmation des recourantes que « l'AFC avance dans sa demande (recte : réponse) que la demande d'assistance administrative formulée par les autorités japonaises est clairement de nature fiscale » (réplique, p. 5). Outre le fait que cet argument n'est pas des plus limpides, la Cour relève que la mention des autorités nippones selon laquelle l'investigation serait « civile » ne saurait faire l'objet d'une interprétation trop formaliste. D'une part, il s'agit là d'un élément relevant du droit interne de l'Etat requérant et, d'autre part, mais surtout, il ressort manifestement de la requête d'assistance que le Japon poursuit en l'occurrence un but fiscal en s'adressant à l'AFC. Il reste à ce titre frappant de constater que les recourantes – particulièrement dans le tableau produit en annexe 40 du recours – se réfèrent elles-mêmes à une « enquête fiscale interne ». En conséquence, le troisième grief de la violation du principe de spécialité doit également être rejeté.

4.

Vu les considérants qui précèdent, le recours est rejeté.

5.

5.1 Les frais de procédure (cf. art. 63 al. 1 PA et 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 arrêtés à Fr. 7'500.-. Ils sont mis à la charge des recourantes, conformément aux considérations qui suivent.

Lorsque le Tribunal retient une violation du droit d'être entendu, il convient d'en tenir compte dans une juste mesure dans la répartition des frais et dépens, ce même si le Tribunal considère que la violation est réparée en cours de procédure (arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.4, A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.4, A 891/2016 du 20 juin 2017 consid. 4.2.2, A-4061/2016 du 3 mai 2017 consid. 7 et A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9).

5.2 Dans ces conditions, il se justifie de réduire le montant des frais et de les faire supporter aux recourantes à raison de Fr. 5'000.- ; elles les supportent à parts égales et solidairement (art. 63 al. 1 PA et 6a FITAF). Ce montant est prélevé sur l'avance de frais de Fr. 7'500.- versée par les recourantes. Le solde, par Fr. 2'500.-, leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire. Aucun frais n'est mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 63 al. 2 PA).

5.3 Les recourantes n'ont pas soumis de note d'honoraires de leurs conseils. Conformément à la pratique du Tribunal, une indemnité à titre de dépens de Fr. 3'750.- leur sera allouée, en raison de la violation du droit d'être entendu invoquée avec succès (art. 7 ss FITAF ; consid. 1.5.3 ci-avant). Ce montant est à la charge de l'AFC. L'autorité inférieure n'a pas droit aux dépens (art. 7 al. 3 FITAF).

6.

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.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure totaux sont fixés à Fr. 7'500.- (sept mille cinq cents francs). Ils sont mis à la charge des recourantes à raison de Fr. 5'000.- (cinq mille francs). Le solde, par Fr. 2'500.- (deux mille cinq cents francs) leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

3.

Une indemnité de dépens de Fr. 3'750.- (trois mille sept cents cinquante francs) est allouée aux recourantes, à charge de l'autorité inférieure.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Dario Hug

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). 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 :