



Arrêt du 30 novembre 2017

Composition

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

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
les deux représentés par ***,
recourants,

contre

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

Objet

assistance administrative (CDI-US).

Faits :**A.**

Par demande du *** 2016 adressée à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure), l'*Internal Revenue Service* états-unien (ci-après: IRS ou autorité requérante) a sollicité, pour les années fiscales allant du *** 2002 au *** 2014, des informations au sujet de comptes bancaires détenus auprès C. _____ (ci-après: banque A) et D. _____ (ci-après: banque B), radiée en *** après la reprise de ses actifs et passifs par la banque A. La demande est fondée sur l'art. 26 de la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-US, RS 0.672.933.61) et sur son Protocole (ci-après: Protocole à la CDI-US; également publié au RS 0.672.933.61). L'autorité requérante n'a pas fourni les noms des contribuables prétendus auxquels elle s'intéresse, mais indique des critères de sélection destinés à les identifier, notamment la détention d'un compte par une société de domicile sur lequel l'ayant droit économique états-unien de cette dernière a exercé un pouvoir de contrôle en violation des règles de la "corporate governance".

B.

Suite à une ordonnance de production de l'AFC, la banque A lui a envoyé, le 28 avril 2016, des informations de la banque B, en particulier des données relatives à la relation de B. _____ (ci-après: recourante), la relation apparaissant également sous le numéro *** (ci-après: compte A). Le 30 mai 2016 et le 3 juin 2016, suite à une publication dans la Feuille fédérale, la recourante, respectivement A. _____ (ci-après: recourant) et son épouse, E. _____, ont informé l'AFC être représentés par ***. L'AFC a accordé l'accès au dossier aux recourants le 3 juin 2016, en ne remettant toutefois à ceux-ci que les parties essentielles de la demande d'assistance administrative. Le 15 juin 2016, les recourants se sont opposés à tout envoi d'informations, soulignant qu'ils "ne peuvent être considérés comme étant les ayants droits économiques de la structure du simple fait de leur qualité de bénéficiaires du Trust", à savoir le F. _____ trust (ci-après: trust), puisqu'ils n'auraient que de "simples expectatives" sur ses avoirs.

C.

L'AFC a rendu une décision finale du 2 août 2016 en la cause du recourant, de E. _____ (chacun qualifié de "Personne concernée"), et de la recourante ("Personne habilitée à recourir"). Tous trois se sont vus notifier la décision, selon laquelle l'AFC a accordé l'assistance administrative concernant le recourant (ch. 1 du dispositif), mais n'a pas accordé l'assistance

concernant E. _____ (ch. 2 du dispositif). L'AFC a décidé de transmettre les informations fournies par la banque A relatives à la relation bancaire de la recourante pour la période du *** 2002 au *** 2014, respectivement jusqu'à la date de clôture du compte. Cela dit, "[d]es caviardages portant sur E. _____ et sur des tiers non impliqués ont été effectués par l'Administration fédérale des contributions dans les documents n'ayant pas pu être extraits" (ch. 3 du dispositif).

D.

Par recours déposé devant le Tribunal administratif fédéral le 1^{er} septembre 2016, les recourants concluent préalablement à l'annulation de la décision finale du 2 août 2016 en tant qu'elle accorde l'assistance concernant le recourant; ils concluent principalement – et en tout état, sous suite de frais et dépens – à la réformation de la décision citée en ce sens que l'assistance n'est pas accordée concernant le recourant et que les documents de la relation bancaire de la recourante ne sont pas transmis à l'IRS.

E.

Par réponse du 4 novembre 2016, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais. Par déterminations du 29 novembre 2016, les recourants ont confirmé leur recours.

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

Droit :

1.

1.1 Sauf exception (voir art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]), le Tribunal connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, comme l'AFC. Le Tribunal est compétent pour juger de la présente affaire (voir art. 19 al. 5 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [LAAF, RS 651.1]; arrêt du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 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).

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 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 le recours.

2.

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

3.

3.1 L'art. 26 par. 1 CDI-US régit l'échange de renseignements fiscaux entre la Suisse et les Etats-Unis (arrêt du TF 2C_792/2016 du 23 août 2017 [destiné à la publication] consid. 4; arrêts du TAF A-3361/2016 du 19 juin 2017 consid. 3.1, A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 3.1). Cette convention est entrée en vigueur le 19 décembre 1997 et s'applique aux périodes fiscales ayant débuté le 1^{er} janvier 1998 ou postérieurement (art. 29 ch. 2 let. a CDI-US; arrêt du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 6).

3.2

3.2.1 L'art. 26 par. 1 CDI-US prévoit que les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements (que les législations fiscales des deux Etats contractants permettent d'obtenir) nécessaires pour appliquer les dispositions de la CDI-US, ou pour prévenir les *fraudes et délits semblables* portant sur un impôt visé par la CDI-US. Le ch. 10 du Protocole à la CDI-US ainsi que le ch. 8 du Protocole d'Accord accompagnant la CDI-US (également publié au RS 0.672.933.61) apportent par ailleurs des précisions sur l'art. 26 CDI-US. Le Protocole du 23 septembre 2009 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis modifiant la CDI-US (FF 2010 229) n'est pas encore entré en vigueur et ne s'applique donc pas pour l'instant (arrêts du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 6, A-3980/2015 du 13 octobre 2015 consid. 3).

3.2.2 Le droit fiscal américain ne connaît pas la distinction entre soustraction fiscale et fraude fiscale, qui est déterminante pour l'application de l'art. 26 CDI-US (ATF 139 II 404 consid. 9.3). Aussi, la notion de fraude fiscale est-elle définie au ch. 10 du Protocole à la CDI-US sur la base de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'entraide judiciaire en matière pénale (arrêts du TF 2A.608/2005 du 10 août 2006 consid. 1, 2A.430/2005 du 12 avril 2006 consid. 4.1; arrêts du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 7, A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 3.1). La notion de *fraudes et délits semblables* de l'art. 26 par. 1 CDI-US et du ch. 10 du Protocole à

la CDI-US englobe les agissements qui, soit sont constitutifs d'une fraude fiscale (art. 186 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11]; art. 59 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, RS 642.14]), soit comprennent un élément astucieux (escroquerie fiscale) au sens de l'art. 14 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0; ATF 139 II 404 consid. 9.4; arrêts du TAF A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 5.2, A-6052/2012, A-6066/2012 du 21 mai 2013 consid. 2.2.1).

3.2.3 L'octroi de l'assistance ne dépend pas de l'existence même d'un cas de fraude ou d'un délit semblable mais seulement de la présence de *soupsçons fondés* permettant de penser qu'une telle infraction a eu lieu (arrêt du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 9). L'existence de soupçons fondés au sujet d'un cas de fraudes et délits semblables doit être admise lorsqu'un nombre suffisants d'indices indiquent que l'état de fait incriminé s'est peut-être produit. Il n'appartient pas aux autorités suisses de décider de manière définitive si des agissements répréhensibles ont eu lieu. L'AFC et, en tant qu'autorité de recours, le Tribunal administratif fédéral, doivent uniquement se demander si les soupçons atteignent le degré d'intensité requis et si l'état de fait retenu par l'autorité requérante n'apparaît pas manifestement comme faux, lacunaire ou contradictoire (ATF 129 II 484 consid. 4.1, 128 II 407 consid. 5.2.1, 127 II 142 consid. 5a; ATAF 2010/26 consid. 5.1, arrêt du TAF A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 9).

3.2.4

3.2.4.1 Le système de l'intermédiaire qualifié (*qualified intermediary*) en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001 – selon lequel les banques se sont engagées à transmettre à l'IRS diverses informations au sujet de personnes assujetties aux impôts américains, ou, à défaut, à retenir un impôt à la source sur les gains en capitaux réalisés par ces personnes – a été décrit notamment dans l'ATF 139 II 404 consid. 9.7 et dans l'arrêt du TAF A-737/2012 du 5 avril 2012 consid. 7.5. Dans ce contexte et comme récemment jugé (arrêts du TAF A-3361/2016 du 19 juin 2017 consid. 3.8.4, A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 9), des *soupsçons fondés* au sens susvisé doivent être retenus lorsque (1) une société dispose d'un compte dans une banque en Suisse, (2) cette banque bénéficie du statut d'intermédiaire qualifié, (3) l'ayant droit économique du compte selon le formulaire A est un contribuable américain, (4) ce contribuable n'a pas "joué le jeu de la société" parce qu'il a agi sur le compte comme si la société n'existait pas, (5) le compte (de dépôt) contient des titres américains, (6) la banque n'a, volontairement ou non, pas rempli ses obligations d'intermédiaire qualifié,

ce qui peut en particulier ressortir du fait qu'un formulaire américain W-8BEN a été établi au nom de la société et non de l'ayant droit et qu'aucun formulaire W-9 ni 1099 (qui servent à déclarer l'impôt) ne se trouve dans la documentation liée au compte (ATF 139 II 404 consid. 9.6, 9.8, 9.9.1 et 9.10).

3.2.4.2 L'absence de formulaire A dans les documents bancaires n'est pas encore déterminante pour l'octroi de l'assistance (voir arrêt du TAF A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 9.2.7.1): pour déterminer qui doit être considéré comme l'ayant droit économique d'un compte, il convient de procéder à une analyse selon le principe "substance over form" (ATAF 2011/6 consid. 7.3.2; arrêt du TAF A-1917/2016 du 3 août 2016 consid. 4.2). Ainsi, ce qui est déterminant, c'est l'ampleur du contrôle économique exercé par telle ou telle personne sur les comptes ou les dépôts qui sont détenus par une société, et le pouvoir de décision sur ceux-ci (arrêts du TAF A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 5.4, A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 4.3.4). Au demeurant, cette analyse doit être mise en relation avec l'examen des indications contenues dans le formulaire W-8BEN ou un document similaire (voir consid. 3.2.4.1 ci-dessus; arrêt du TAF A-6052/2012, 6066/2012 du 21 mai 2013 consid. 3.3.2).

3.2.5

3.2.5.1 Lorsque la présence des éléments évoqués (consid. 3.2.4.1) est établie, il revient à la personne concernée d'écarter les soupçons pesant sur elle de manière claire et définitive, si elle veut empêcher la transmission d'informations la concernant à l'Etat requérant (ATF 139 II 451 consid. 2.3.3; arrêt du TAF A-4695/2015 du 2 mars 2016 consid. 4.2). La preuve que les soupçons sont infondés (preuve libératoire) doit être rapportée sur-le-champ, sans conteste et par titre (ATF 139 II 451 consid. 2.3.3).

3.2.5.2 La dissipation des soupçons fondés par l'apport de la preuve libératoire peut se baser sur la preuve de l'existence d'un trust discrétionnaire détenant les actifs litigieux (voir arrêts du TAF A-6455/2010 du 31 mars 2011 consid. 4.3.2 s., A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.3.2 s.).

En effet, dans un trust discrétionnaire (*discretionary trust*), les bénéficiaires n'ont aucun droit ferme de requérir du trustee le paiement de revenus ou de part de capital du trust. Le trustee dispose d'une entière liberté dans le choix des personnes qui bénéficient des distributions – certes, en règle générale, à l'intérieur d'un cercle déterminé de personnes – et du montant de ses distributions en faveur des bénéficiaires. Les bénéficiaires d'un trust

discrétionnaire n'ont ainsi qu'une expectative, soit une sorte d'intérêt futur et incertain qui se manifeste par l'exercice des prérogatives attribuées au trustee. Les bénéficiaires n'acquièrent leur propriété équitable (*equitable ownership*) que lorsque le trustee exerce son pouvoir de discrétion. De plus, ils n'ont pas de droit absolu sur le patrimoine du trust ou de créance en attribution des biens en trust vis-à-vis du trustee (voir arrêts du TAF A-1917/2016 du 3 août 2016 consid. 5.4.8, A-535/2011, A-539/2011, A-544/2011, A-547/2011 du 28 juin 2011 consid. 9.3, A-6455/2010 du 31 mars 2011 consid. 4.1 et 4.3.2, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 5.1, A-7012/2010 du 21 mars 2011 consid. 5.4, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.1 et 6.3.2).

4.

4.1

4.1.1 En l'espèce, l'objet du litige (sur cette notion, voir arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 3.1.2) porte sur l'octroi de l'assistance concernant le recourant et la transmission, dans ce cadre, des informations du compte A de la recourante, à savoir des informations relatives aux années *** à ***, les documents du dossier bancaire destiné à être transmis ne semblant pas aller au-delà de cette année.

4.1.2 La décision de ne pas accorder l'assistance concernant E. _____ n'est pas attaquée: ce point du dispositif n'est dès lors plus litigieux.

4.2 L'identité des recourants n'est pas fournie dans la demande, qui vise des contribuables potentiels que l'AFC a la charge d'identifier. Peut rester néanmoins ouverte la question de savoir si cette demande doit être qualifiée de demande groupée et si elle est conforme aux exigences de forme applicables (voir art. 3 let. c LAAF; arrêt du TF 2C_276/2016 du 12 septembre 2016 [= ATF 143 II 136] notamment consid. 6.3; arrêt du TAF A-6052/2012, 6066/2012 du 21 mai 2013 consid. 2.5.3, confirmé par ATF 139 II 451). Il en va de même des autres questions relatives aux conditions de l'assistance (voir arrêt du TAF A-5777/2016 du 15 décembre 2016 consid. 3.1). En effet, l'assistance doit de toute manière être refusée, ce pour les motifs suivants.

4.3 L'IRS allègue que le compte A, identifié par l'AFC suite à une ordonnance de production envoyée à la banque A, a été utilisé par son ayant droit économique de manière frauduleuse en violation des règles fiscales civiles et pénales, ce qui aurait conduit à une réduction substantielle des impôts dus sur le revenu et autres gains.

4.4

4.4.1 Le Tribunal relève ce qui suit quant à l'existence de soupçons fondés d'un cas de fraudes et délits semblables.

4.4.2 Les indices décrits par les autorités américaines dans le cas présent correspondent à ceux qui ont déjà été considérés comme susceptibles de se rapporter à un cas de fraude (consid. 3.2.4.1 ci-dessus). Ici, le compte litigieux était détenu par une société des Iles Vierges Britanniques, la recourante. Selon les déclarations de l'IRS, qu'on ne saurait en principe mettre en doute (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.3, arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 6.3), mais qu'il n'est pas utile de discuter plus avant ici vu l'issue du recours, la banque B était engagée dans le système de l'intermédiaire qualifié (question laissée ouverte dans l'arrêt du TAF A-5777/2016 du 15 décembre 2016 consid. 3). Il n'est de plus pas contesté que des titres américains ont été détenus par le biais du compte A. On ne trouve pas, par ailleurs, dans la documentation bancaire, de formulaire démontrant que les revenus perçus ont été taxés selon l'impôt sur le revenu ou l'impôt de garantie américains. Bien plutôt, on y trouve les documents d'ouverture du compte A indiquant comme titulaire et ayant droit économique la recourante. Or, celle-ci n'est, selon ces documents, pas assujettie aux impôts américains: les déclarations du *** et *** pour les sociétés et autres entités légales indiquent que la recourante a déclaré son statut de contribuable non-US (pièce 5 du dossier de l'AFC, p. 136 ss).

4.4.3 Le Tribunal remarque au surplus que s'il n'est pas contesté que le recourant est contribuable américain, ce dernier nie toutefois être ayant droit économique du compte A, tout comme il nie avoir le contrôle sur ce compte. A ce propos, le Tribunal ne note pas l'existence d'un formulaire A dans la documentation bancaire. Cela dit, puisque l'absence de formulaire A dans cette documentation n'est pas encore déterminante pour l'octroi de l'assistance (consid. 3.2.4.2 ci-dessus), il convient d'analyser la situation en tenant compte du principe "substance over form".

L'AFC met en évidence certaines pages du dossier bancaire faisant état de rencontres entre des employés de ce qui semble être la banque B et le recourant au sujet du compte A. Le recourant, de son côté, ne conteste pas avoir eu des contacts entre *** et *** avec les représentants de la banque A, respectivement la banque B avant qu'elle ne soit radiée, mais il soutient qu'ils sont restés peu nombreux et qu'ils n'impliquent pas qu'il avait le contrôle sur la recourante ou sur le compte A.

A ce propos, le dossier bancaire fait bien état de quelques contacts entre la banque B et le recourant de *** à ***, à savoir une quinzaine, à bien comprendre l'AFC. Dans ce contexte, il ressort du dossier que le recourant a téléphoné pour demander une vente (*calls and asks to sell*) de quelque valeur (pièce 5 du dossier de l'AFC, p. 9). Une note expose par ailleurs que le recourant a instruit (*instructs to buy more*) un représentant de la banque d'agir dans un certain sens au sujet du compte A (pièce 5 du dossier de l'AFC, p. 159). De plus, le dossier contient un document sous la forme d'une déclaration du *** concernant les trusts discrétionnaires (pièce 5 du dossier de l'AFC, p. 46 s. = pièce 15 jointe au recours), qui indique que le recourant est autorisé par le trust deed à exercer tout pouvoir sur les avoirs du trust, ce d'autant plus que le protector du trust, à savoir Monsieur G. _____ (pièces 5 s. jointes au recours), semble avoir été nommé à la demande du recourant (pièce 5 du dossier de l'AFC, p. 160). Enfin, un e-mail du *** suggère que le recourant a perçu quelque versement en provenance du compte A, tout en indiquant que ce type de versement est très rare (*wir zahlen so selten*; pièce 5 du dossier de l'AFC, p. 172).

4.4.4 Dans ces circonstances, le Tribunal observe que des soupçons fondés peuvent être retenus quant à l'existence d'un cas de fraude (consid. 3.2.2 ss, notamment consid. 3.2.4.1 ci-dessus), basés en particulier sur la qualité, à ce stade présumée, d'ayant droit économique du recourant sur le compte A (voir arrêt du TAF A-1917/2016 du 3 août 2017 consid. 5.3.2).

4.5

4.5.1 Il reste donc à examiner si les recourants ont apporté la preuve libératoire (consid. 3.2.5 ci-dessus).

4.5.2

4.5.2.1 Les recourants allèguent que le trust ici litigieux est discrétionnaire et irrévocable.

4.5.2.2 Selon eux, c'est H. _____, le frère du recourant, qui a constitué le trust en qualité de settlor en ***. Le premier, résident et ressortissant de *** lors de la constitution du trust, n'aurait jamais été citoyen des Etats-Unis. Pour sa part, l'AFC ne conteste l'existence du trust et de sa nature que dans la mesure où elle soutient que la volonté du recourant aurait été exécutée sans que le trustee, respectivement la banque, ne fassent usage de leur marge décisionnelle.

Les recourants produisent un settlement on discretionary trust de *** (pièce 3 jointe au recours), qui indique que le trust est irrévocable et que des versements d'avoirs du trust en faveur des bénéficiaires, parmi lesquels on compte le recourant et E._____, dépendent de la discrétion absolue du trustee (*absolute and uncontrolled discretion*; clauses 4, 6 let. a et 12 du settlement cité). Certes, les recourants ont produit cette pièce non signée. Cela dit, la constitution du trust par H._____ en *** ressort d'autres pièces, notamment les pièces 5 s. jointes au recours, qui font état de la nomination d'un nouveau protector le ***, respectivement de la nomination d'un nouveau trustee le *** ainsi que de la substitution d'un nouveau droit applicable au trust. Au demeurant, selon la déclaration concernant les trusts discrétionnaires déjà évoquée (consid. 4.4.3 ci-dessus) et à laquelle l'AFC se réfère aussi, le trust n'a pas d'ayant droit économique spécifique (*without specific beneficial owners*; voir, au sujet du formulaire T ayant une teneur analogue, arrêts du TAF A-7661/2010 du 4 avril 2011 consid. 5.3.1, A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 5.3.1).

4.5.2.3 Sur cette déclaration, la recourante est indiquée comme ayant été une filiale (*subsidiary*) du trust (pièce 5 du dossier de l'AFC, p. 46). Plus précisément, les actions de la recourante étaient détenues par I._____ en tant que trustee, étant précisé que le ***, J._____ a démissionné de sa fonction de trustee initial (voir deed of retirement and appointment of new trustees and substitution of governing law [pièce 6 jointe au recours]; voir aussi certificat d'actions du *** [pièce 11 jointe au recours]). Le certificat d'actions initial du *** de la recourante (dont la raison sociale était K._____ avant qu'elle ne change sa raison sociale le ***), qui établit que les actions étaient au porteur avant le *** (pièces 9 s. jointes au recours), est aussi compatible avec la déclaration évoquée.

4.5.2.4 Au surplus, les documents d'ouverture du compte A ont été signés le *** par L._____ en tant que directeur unique de la recourante. La banque B s'est alors vue confier un mandat de gestion (pièces 12 à 15 jointes au recours). M._____ a été nommée directeur le *** (pièce 16 jointe au recours). Il ne ressort en outre pas de la pièce 17 jointe au recours (= pièce 5 du dossier de l'AFC, p. 48 s.), qui liste les personnes autorisées à signer pour la recourante, que le recourant avait un droit de signature sur le compte A (voir arrêt du TAF A-6903/2010 du 23 mars 2011 consid. 5.3.1).

4.5.2.5 Enfin, le dossier bancaire de plus de 1500 pages ne laisse pas paraître de liste de transactions selon laquelle des valeurs ont été transférées de manière directe ou indirecte en faveur du recourant ou de ses proches par le biais du compte A de la recourante (voir arrêt du TAF A-5777/2016

du 15 décembre 2016 consid. 3.5.2). Pour sa part, l'AFC ne met pas en évidence de tels transferts.

4.5.2.6 Les allégations des recourants, établies par pièces, démontrent donc, aux fins de la présente analyse, l'existence d'un trust discrétionnaire détenant, par l'entremise de la recourante, le compte A. Les éléments suivants, discutés, pour certains, par l'AFC, ne changent rien à cette conclusion.

4.5.3

4.5.3.1 Pour ce qui est de la note évoquée (pièce 5 du dossier de l'AFC, p. 159), qui expose que le recourant a instruit un représentant de la banque d'agir dans un certain sens au sujet du compte A (consid. 4.4.3 ci-dessus), le recourant souligne qu'il s'agit d'une imprécision résultant du fait qu'il a été reçu par un représentant de la banque B remplaçant qui ne connaissait pas la nature de la relation. Cette précision n'est pas dénuée de fondement, puisqu'elle ressort de ladite note. Au surplus, le Tribunal constate que ce type de retranscription doit être mis en perspective avec les contacts consignés au dossier et qui indiquent que le recourant se renseignait ou suggérait des stratégies de placement (*would get the process going, suggests that the trustees should consider, ou would possibly like* [pièce 5 du dossier de l'AFC, p. 3, p. 158, respectivement p. 184]), sans donner des instructions comme l'aurait fait celui qui dispose d'avoirs. Les recourants soulignent, sans que l'AFC ne conteste leur allégation, qu'il est usuel que les bénéficiaires d'un trust discrétionnaire s'intéressent à leurs attentes futures. Les recourants avancent aussi qu'il est normal que le trustee prudent, respectivement le gestionnaire mandaté, communique aux bénéficiaires des aspects relatifs à l'administration et à l'évolution de la fortune, ce afin d'éviter tout conflit pouvant surgir avec les bénéficiaires, ce qui n'implique toutefois pas le contrôle de ces derniers sur cette fortune.

4.5.3.2 Quant à la déclaration concernant les trusts discrétionnaires indiquant que le recourant est autorisé par le trust deed à exercer tout pouvoir sur les avoirs du trust, le Tribunal note ce qui suit. Les recourants prétendent qu'il s'agirait d'une erreur de retranscription de la banque B lors de l'établissement de la documentation standard d'ouverture de compte (pour des cas d'erreur d'une banque dans les inscriptions figurant sur le formulaire A, voir arrêts du TAF A-1917/2016 du 3 août 2016 consid. 5.4.1 et 5.4.7, A-7661/2010 du 4 avril 2011 consid. 5.3.1 s.). Les allégations des recourants sont compatibles avec la note du ***, selon laquelle le trustee devait accepter la réalisation d'une transaction (*if the trustees agree* [pièce 5 du dossier de l'AFC, p. 158]), ou avec la pièce 19 jointe au recours, selon

laquelle le trustee donnait à la banque B les instructions au sujet du compte A. De toute façon, dans les présentes circonstances, même si ce document devait retranscrire avec fidélité les relations, le simple pouvoir de donner des instructions ne ferait pas encore du titulaire de ce droit, à savoir le recourant, un ayant droit économique des avoirs du compte A (voir arrêt du TAF A-5777/2016 du 15 décembre 2016 consid. 3.5), étant précisé que, sous réserve de ce qui a été discuté (consid. 4.5.3.1 ci-dessus), ce pouvoir ne ressort pas du dossier.

4.5.4 Comme déjà suggéré (consid. 4.5.2.2 ci-dessus), l'AFC se limite, dans sa réponse, à insister sur le fait que le recourant serait ayant droit économique du compte A, sans toutefois discuter la question de la preuve libératoire, appréhendée sous l'angle du trust discrétionnaire. Pourtant, les recourants, par leurs allégations et les pièces produites, avancent avant tout sur ce terrain. Il en résulte que la position des recourants – hormis celle relative aux soupçons fondés (consid. 4.4 ci-dessus) – n'est pas fondamentalement contestée par l'AFC.

4.5.5 Il faut donc retenir que le recourant a "joué le jeu de la société" et n'a pas agi sur le compte A comme si la recourante n'existait pas. Ces éléments démontrent, d'une part, que le compte A relève des actifs du trust et, d'autre part, que ce trust est discrétionnaire et irrévocable (voir arrêts du TAF A-7661/2010 du 4 avril 2011 consid. 5.3.2, A-6455/2010 du 31 mars 2011 consid. 4.3.2, A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.3.2). Or, dans un trust discrétionnaire, les bénéficiaires, en l'occurrence le recourant, n'ont aucun droit ferme de requérir du trustee le paiement de revenus ou de part de capital du trust (consid. 3.2.5.2 ci-dessus).

Par conséquent, aux fins du présent examen, il y a lieu d'admettre que le recourant n'était pas investi du pouvoir de disposer économiquement des avoirs déposés sur le compte A, respectivement des revenus en provenant. D'un point de vue économique et compte tenu du principe "substance over form", le recourant ne disposait pas de la fortune et des revenus en cause, le trust ne devant pas être traité comme transparent (voir arrêt du TAF A-7013/2010 du 18 mars 2011 consid. 6.3.2). Les recourants sont donc parvenus à écarter les soupçons pesant sur le recourant de manière claire et définitive.

4.6 En conclusion, sous réserve du ch. 2 du dispositif de la décision attaquée (consid. 4.1.2 ci-dessus), celle-ci doit être annulée et l'assistance refusée.

5.

5.1 Les frais de procédure, qui comprennent l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont, en règle générale, mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA). Ici, les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.-. En application de l'art. 63 al. 2 PA, les frais de procédure ne peuvent toutefois être mis à la charge des autorités inférieures déboutées, de sorte que l'AFC n'a pas de frais de procédure à payer. L'avance de frais de Fr. 10'000.- versée par les recourants leur sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

5.2 L'art. 64 al. 1 PA prévoit que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Selon l'art. 14 al. 2 FITAF, le Tribunal doit fixer les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée. A défaut, l'indemnité est fixée sur la base du dossier. En l'occurrence, les recourants ont droit à des dépens, à charge de l'AFC. En l'absence de note d'honoraires, ceux-ci seront fixés à Fr. 7'500.-.

6.

Les recourants demandent, sur la base de l'art. 29 al. 2 LTAF mais sans plus de détails, que l'arrêt soit publié sous forme anonyme. Or, en principe, le Tribunal publie de toute manière – c'est-à-dire d'office – ses arrêts sous forme anonyme (voir art. 6 al. 3 et 8 al. 1 du règlement du 21 février 2008 relatif à l'information [RS 173.320.4]; voir aussi arrêt du TAF A-2838/2016 du 8 mars 2017 consid. 8). Ainsi en ira-t-il en particulier dans la présente cause, de sorte que la demande des recourants est sans objet.

7.

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

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est admis et la décision du 2 août 2016 annulée au sens du consid. 4.6 ci-dessus.

2.

Il n'est pas perçu de frais de procédure. Le montant de l'avance de frais de Fr. 10'000.- (dix mille francs) versé par les recourants leur sera restitué, une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

3.

L'autorité inférieure doit verser Fr. 7'500.- (sept mille cinq cents francs) aux recourants à titre de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Lysandre Papadopoulos

Indication des voies de droit :

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

Expédition :