Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-8273/2015

Arrêt du 29 août 2016

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Salome Zimmermann, Pascal Mollard, juges,
Lysandre Papadopoulos, greffier.

Parties

A._____,
recourant,

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-NL).

Remarque: Eu égard aux exigences du secret fiscal et aux intérêts dignes de protection invoqués par les personnes intéressées, le présent arrêt est publié dans une version caviardée raccourcie.

Faits :

A.
[...].

B.
[...].

C.
[...].

D.
[...].

E.
[...].

F.
[...].

G.
[...].

H.
[...].

I.
[...].

J.
[...].

K.
[...].

L.
[...].

M.
[...].

N.
[...].

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

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), le Tribunal administratif fédéral connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, prises par les autorités citées à l'art. 33 LTAF. Les décisions rendues par l'AFC en matière d'assistance administrative fiscale peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 19 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF, RS 651.1).

La présente procédure est soumise aux règles générales de procédure, sous réserve des dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF). La LAAF est applicable au cas présent (art. 24 LAAF a contrario), puisque toute demande d'assistance litigieuse a été déposée en ***, soit après l'entrée en vigueur de la LAAF le 1er février 2013.

1.2 En l'occurrence, le recours respecte les exigences formelles (art. 50 al. 1 PA et 52 al. 1 PA). Le recourant dispose en outre de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

Il y a lieu ainsi d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit quant aux conséquences de la nullité d'une décision administrative (consid. 5.5).

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

3.1.1 L'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst., RS 101) garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues.

3.1.2 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, 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 influer 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 141 V 557 consid. 3, 135 I 279 consid. 2.3, arrêt du TF 2C_289/2015 du 5 avril 2016 [destiné à la publication] consid. 2.3).

3.1.3 L'information des personnes habilitées à recourir prévue par la LAAF (art. 14 LAAF) ainsi que le droit de participation et de consultation des pièces (art. 15 LAAF) concrétise le droit d'être entendu (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.2).

L'AFC notifie à chaque personne habilitée à recourir une décision finale dans laquelle elle justifie l'octroi de l'assistance administrative et précise l'étendue des renseignements à transmettre (art. 17 al. 1 LAAF). La notification présuppose une information tant de la ou des personnes concernées que des personnes dont l'AFC peut supposer qu'elles sont habilitées à recourir conformément à l'art. 14 LAAF et 19 al. 2 LAAF, afin qu'elles aient la possibilité de s'exprimer avant le prononcé de la décision. La personne habilitée à recourir doit être informée de la demande d'assistance après son dépôt, mais en tout cas avant que la décision finale ne soit prise par l'AFC (art. 48 PA; arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1, A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 2.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

La preuve de cette notification incombe à l'AFC (arrêts du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1; MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, n. 376 ad art. 14 LAAF).

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

La conduite de deux procédures par l'AFC et la notification de deux décisions ayant le même contenu à deux personnes distinctes, soit à la personne visée par la procédure fiscale et à une personne habilitée à recourir, ne viole ainsi en principe pas nécessairement le droit d'être entendus des destinataires, ni leurs droits procéduraux, dans la mesure où des recours respectifs peuvent leur permettre de faire valoir leurs droits (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.1, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.1; sur l'incompatibilité de la segmentation d'une procédure avec le droit d'être entendu, voir consid. 3.2.2 ci-dessous).

3.2

3.2.1 Les motifs susceptibles de conduire à un refus ou une restriction du droit de consulter le dossier figurent à l'art. 27 al. 1 PA (décision incidente du TAF A-6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2, arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3; voir aussi art. 15 al. 2 LAAF). Selon l'art. 28 PA, une pièce dont la consultation a été refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (arrêt du TF 2C_609/2015, 2C_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1; arrêts du TAF A-5541/2014 du 31 mai 2016 consid. 3.1.3, A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3, A-3123/2008 du 27 avril 2010 consid. 2.2.1).

3.2.2 La conduite de procédures distinctes au sujet de mêmes personnes n'emporte pas nécessairement violation du droit d'être entendu (consid. 3.1.4 ci-dessus). En revanche, la décision – notifiée à une personne habilitée à recourir – ne doit pas prévoir la transmission d'informations au sujet de la personne visée par la procédure fiscale qui ne seraient pas comprises dans la décision notifiée à cette dernière personne.

Ainsi, aussi bien les questions posées par l'autorité requérante (voir art. 14 al. 1 LAAF) que les réponses envisagées (voir art. 15 al. 1 LAAF) doivent être communiquées par l'AFC à la personne visée par la procédure fiscale,

sauf à violer son droit d'être entendue, respectivement son droit de participation et de consultation des pièces. Ces aspects doivent pareillement être notifiés par décision à ladite personne (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.2.1 ss, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.2.1 ss).

4.
4.1 L'annulabilité de la décision est la règle, la nullité l'exception (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

Seuls peuvent être annulés les actes qui, sans l'existence de la cause d'annulabilité prévue par la loi, seraient efficaces et valables (ATF 137 I 273 consid. 3.1, 122 I 97 consid. 3a). Les actes nuls sont en revanche d'emblée dénués d'effet (ATF 137 I 273 consid. 3.1, 129 I 361 consid. 2.3, 122 I 97 consid. 3a).

La nullité doit être relevée d'office et en tout temps (ATF 133 II 366 consid. 3.1, 129 I 361 consid. 2).

4.2 Hormis les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité d'une décision qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système de l'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire (ATF 138 II 501 consid. 3.1, 137 I 273 consid. 3.1, 133 II 366 consid. 3.1 s., 132 II 342 consid. 2.1, 129 I 361 consid. 2, 122 I 97 consid. 3a; arrêts du TAF A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1, A-5682/2011 du 3 avril 2012 consid. 1.2.2).

D'après la jurisprudence, la nullité n'est reconnue que (1) si le vice, dont la décision est entachée, est particulièrement grave, (2) s'il est manifeste ou du moins facilement décelable et (3) si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit (ATF 138 II 501 consid. 3.1; 137 I 273 consid. 3.1, 136 II 489 consid. 3.3, 133 II 366 consid. 3.2, 132 II 342 consid. 2.1, 132 II 21 consid. 3.1, 129 I 361 consid. 2.1).

4.3
4.3.1 Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit, si elle est particulièrement grave, à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 134 V 97, 127 V 431 consid. 3d/aa; ATAF 2013/23 consid. 6.1.3, arrêt du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 3.1). Le motif

relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (ATF 124 I 49 consid. 1; arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 3.1.1).

4.3.2 Ainsi, la violation du droit d'être entendu est en principe guérissable et ne conduit en règle générale qu'à l'annulabilité de la décision entachée du vice. Cependant, s'il s'agit d'un manquement particulièrement grave aux droits essentiels des parties, la violation du droit d'être entendu entraîne la nullité. Tel est en particulier le cas quand la personne concernée par une décision, à défaut d'avoir été correctement informée, ignore tout de la procédure ouverte à son encontre et, partant, n'a pas eu l'occasion d'y prendre part (ATF 136 III 571 consid. 6.2, 129 I 361 consid. 2, arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

L'absence de possibilité de participer à la procédure constitue dans la même veine une violation des règles essentielles de procédure, et ainsi un grave vice de procédure, à l'instar de l'incompétence qualifiée, fonctionnelle ou matérielle de l'autorité qui a rendu la décision; ils sont des motifs de nullité (ATF 138 II 501 consid. 3.1, 137 I 273 consid. 3.1, 133 II 366 consid. 3.1, 132 II 342 consid. 2.1; arrêts du TAF arrêt du TAF A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1; A-5926/2012 du 9 avril 2013 consid. 2.2.1).

4.3.3 En matière d'assistance administrative internationale, des violations du droit d'être entendu comme la privation de la possibilité de connaître les questions posées par l'autorité requérante et les réponses envisagées par l'AFC à ces questions ainsi que l'absence de notification de la décision relative à ces points (consid. 3.2.2 ci-dessus) entraînent la nullité intégrale de la décision en tant qu'elles équivalent à l'absence de connaissance de la procédure d'assistance administrative (arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.3, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 4.2.3).

4.4

4.4.1 La décision nulle ne déployant pas d'effet juridique (consid. 4.1 ci-dessus), elle ne peut pas être l'objet de la contestation (*Anfechtungsobjekt*) dans une procédure de recours de droit administratif: il n'y a ainsi pas lieu d'entrer en matière sur un tel recours. La nullité doit être constatée dans le dispositif (ATF 132 II 342 consid. 2.3; ATAF 2008/59 consid. 4.3, arrêts du TAF A-3764/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 2.4, A-2433/2015 du 9 juillet 2015 consid. 5).

Lorsque le vice n'affecte qu'une partie de l'acte, seule cette partie est nulle, si l'on peut estimer que l'acte eût été pris même en son absence (arrêts du TAF A-2433/2015 du 9 juillet 2015 consid. 3, A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.1, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.1).

4.4.2 Compte tenu des particularités de la procédure d'assistance administrative, qui implique la transmission à l'autorité requérante d'informations touchant des parties étroitement liées entre elles, la nullité de la décision attaquée vaut à l'égard de toutes les parties en présence (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 3.3, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 3.3).

5.
5.1 En l'espèce, [...].

5.2 [...].

5.3 [...].

5.4
5.4.1 [...].

5.4.2 [...].

5.4.3 [...].
5.4.3.1 [...]

5.4.3.2 [...].

5.5
5.5.1 [...].

5.5.2 [...].

6.
6.1
6.1.1 L'assistance administrative avec les Pays-Bas est régie par l'art. 26 CDI-NL et le chiffre XVI du Protocole à cette même convention (ci-après: Protocole; publié également au RS 0.672.963.61).

6.1.2 La CDI-NL et le Protocole s'appliquent à la présente affaire en tant que les demandes d'assistance ici litigieuses, déposées en ***, concernent

une période qui court dès le *** (arrêt du TAF A-8400/2015 du 21 mars 2016 consid. 4.1.1).

6.2 Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a annoncé un changement de politique majeur en matière d'échange de renseignements en déclarant vouloir désormais appliquer le standard de l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) concernant le revenu et la fortune dans les conventions de double imposition (arrêt du TF 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 4.3).

L'art. 26 CDI-NL reprend dans les grandes lignes le texte de l'art. 26 dudit Modèle (arrêt du TAF A-8400/2015 du 21 mars 2016 consid. 4.2; Message du 25 août 2010 concernant l'approbation d'une convention entre la Suisse et les Pays-Bas contre les doubles impositions, FF 2010 5243, 5256).

6.3 En droit international, la pratique et la jurisprudence reconnaissent que des obligations spécifiques d'informer et de coopérer liant les Etats contractants découlent du principe de la bonne foi et que ce principe renforce la confiance mutuelle de ces Etats et protège les justes attentes d'un Etat contractant (arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 7.4.3). Le principe de la confiance n'implique toutefois pas qu'il faille se fier aveuglément au contenu des demandes d'assistance administrative (arrêts du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 7.2.4, A-6287/2014 du 20 mars 2015 consid. 7).

Les relations internationales sont basées sur la confiance entre Etats. La bonne foi de ceux-ci est présumée aussi longtemps qu'il n'existe pas d'indices clairs qui remettent celle-ci en cause (ATF 107 Ib 264 consid. 4b, arrêt du TF 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 2.1.3; arrêts du TAF A-7188/2014 du 7 avril 2015 consid. 2.2.6, A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 3.2). Seuls des "élément[s] concret[s]" peuvent permettre de remettre en cause la présomption de bonne foi de l'Etat requérant, compte tenu notamment de l'art. 31 al. 1 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV, RS 0.111, en vigueur pour la Suisse depuis le 6 juin 1990). Le principe de la bonne foi 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; il lui impose néanmoins de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (arrêt du TF 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 2.1.3 et 2.4; arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 7.2.4).

6.4

6.4.1 Le ch. XVI let. a) du Protocole prévoit qu'il est entendu que l'Etat requérant formule ses demandes de renseignements uniquement après avoir utilisé tous les moyens de procédure habituels prévus par son droit interne aux fins d'obtenir ces renseignements (principe de subsidiarité; arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 7.2.2 et 8.2.3).

6.4.2 Le ch. XVI let. b) du Protocole énumère les informations à fournir aux autorités fiscales de l'Etat requis lors du dépôt d'une demande de renseignements fondée sur l'art. 26 CDI-NL, notamment (i) l'identité de la personne contrôlée, (ii) la période visée, (iii) une description des renseignements recherchés, (iv) le but fiscal, (v) les références du possesseur des informations.

6.4.3 Le ch. XVI let. c) du Protocole dispose notamment que la référence aux renseignements vraisemblablement pertinents a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants de procéder à une "pêche aux renseignements" ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.

Il n'est ainsi pas entré en matière lorsque la demande est déposée à des fins de recherche de preuves (art. 7 let. a LAAF), l'interdiction des "fishing expeditions" correspondant au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101]), qui doit être impérativement respecté en tant que principe constitutionnel régissant l'activité de l'Etat (arrêts du TAF A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 du 9 juillet 2015 con-sid. 5.2.5, A-5470/2014 du 18 décembre 2014 consid. 2.2).

6.4.4 La CDI-NL ne permet pas d'obtenir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale suisse ou de celles de l'autre Etat contractant (art. 26 par. 3 let. b] CDI-NL). Cette disposition met ainsi en œuvre le principe de réciprocité. En d'autres termes, les informations ne peuvent être obtenues et transmises que si elles peuvent être obtenues et transmises selon le droit et la pratique administrative des deux Etats contractants (arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 7.4.1 et les réf. citées).

6.4.5 Il n'est pas entré en matière lorsque la demande notamment viole le principe de la bonne foi, par exemple lorsqu'elle se fonde sur des renseignements obtenus par des actes punissables au regard du droit suisse (art. 7 let. c LAAF).

Quant aux données volées, il n'est en particulier pas entré en matière sur une demande d'assistance administrative qui se fonde sur une liste de noms qui a été obtenue par des actes punissables au regard du droit suisse (arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 8.5). Dans cette jurisprudence, certes contestée devant le Tribunal fédéral, le Tribunal de céans a adopté une approche fondée tant sur le principe de la bonne foi mentionné à l'art. 7 al. 1 let. c LAAF que sur l'art. 28 par. 3 let. b) CDI-F (arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 7.2.5), ce dernier étant identique à l'art. 26 par. 3 let. b) CDI-NL.

Ainsi, si la demande d'assistance administrative est muette ou excessivement succincte sur l'origine de ces données, il revient à l'AFC – pour autant qu'elle conçoive des doutes à ce sujet – de s'en enquérir auprès de l'Etat requérant et d'obtenir de ce dernier une déclaration expresse selon laquelle la demande ne se fonde pas sur des informations qui ont été obtenues par le biais d'actes punissables selon le droit suisse. En présence d'une semblable déclaration, il y a lieu de lui conférer une importance particulière, en vertu du principe de la confiance entre Etats. Ce n'est que s'il existe des indices clairs qui la remettent en cause qu'il est possible de s'en distancier (arrêt du TAF A-6843/2014 du 15 septembre 2015 consid. 7.7).

6.5

6.5.1 Sur le fond, selon l'art. 26 CDI-NL, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI-NL ou la législation fiscale interne des Etat contractants.

Le Tribunal fédéral a récemment rendu des arrêts précisant les contours de la notion de vraisemblable pertinence, prévue dans les différentes conventions internationales calquées sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (notamment arrêts du TF 2C_594/2015 du 1er mars 2016 [destiné à la publication], 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 [= ATF 141 II 436], 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication]).

La notion de "personne concernée" (art. 3 let. a LAAF) dans son sens matériel découle de l'expression "personnes qui ne sont pas concernées par

la demande" figurant à l'art. 4 al. 3 LAAF. L'interprétation de cette norme doit être effectuée à la lumière du critère conventionnel de la pertinence vraisemblable (ATF 141 II 436 consid. 3.3 et 4.5); si des informations concernant une société peuvent être pertinentes (*relevant*) pour l'imposition du contribuable visé par la demande d'assistance, elles constituent alors à tout le moins des renseignements vraisemblablement pertinents (*voraussichtlich erheblich*). Tel peut en particulier être le cas si le contribuable visé par la demande domine économiquement la société détentrice des informations (ATF 141 II 436 consid. 4.6, arrêt du TF 2C_594/2015 du 1er mars 2016 [destiné à la publication] consid. 3.1; arrêt du TAF A-4668/2014, A-4669/2014 du 25 avril 2016 consid. 7.4.2). Les informations concernant la personne contrôlée économiquement sont ainsi vraisemblablement pertinentes pour la taxation du contribuable qui fait l'objet d'une procédure de taxation et peuvent dès lors être transmises (arrêts du TF 2C_594/2015 précité consid. 3.2, TF 2C_963/2014 précité [= ATF 141 II 436] consid. 4.6).

Il convient, sur la base de l'art. 26 par. 3 CDI-NL, tel qu'encadré par le par. 5 dudit article, de considérer désormais – à tout le moins si des comptes bancaires sont concernés – que l'AFC n'est pas liée par les règles de la procédure fiscale suisse, notamment l'art. 127 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), compte tenu de la primauté du droit international (arrêts du TF 2C_963/2014 précité [= ATF 141 II 436] consid. 6.1.1, 2C_1174/2014 du 24 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 4.5 s.).

6.5.2 L'interdiction de la pêche aux renseignements (consid. 6.4.3 ci-dessus) est ainsi une règle hybride, qui intervient tant au niveau de l'examen de l'entrée en matière que pour interpréter, cas échéant, le sens qu'il convient de conférer aux termes équivoques d'une demande d'assistance administrative (arrêt du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 5.2.4 et 6.2.3).

6.5.3 Les noms des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande et apparaissant dans la documentation doivent être caviardés (art. 17 al. 2 LAAF; arrêt du TF 2C_1174/2014 du 25 septembre 2015 [destiné à la publication] consid. 4.6.1 s.). Il est ainsi interdit de transmettre des renseignements concernant des personnes qui "manifestement ne sont pas impliquées dans l'affaire faisant l'objet d'une enquête" (Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale, FF 5771, 5783).

7.

7.1

7.1.1 Selon l'art. 67 al. 1 de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (loi sur l'entraide pénale internationale, EIMP, RS 351.1) et la réserve faite par la Suisse à l'art. 2 let. b de la Convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale du 20 avril 1959 (CEEJ, RS 0.351.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 20 mars 1967), les renseignements transmis ne peuvent, dans l'Etat requérant, ni être utilisés aux fins d'investigation, ni être produits comme moyens de preuve dans une procédure pénale visant une infraction pour laquelle l'entraide est exclue, soit notamment pour la répression d'infractions politiques, militaires ou fiscales (réserve du principe de spécialité [*Spezialitätsvorbehalt*]; art. 3 EIMP et 2 let. a CEEJ; ATF 126 II 316 consid. 2b, 125 II 258 consid. 7a/aa, 124 II 184 consid. 4b; PETER POPP, Grundzüge der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, 2001, n. 287).

La demande d'entraide est ainsi irrecevable si la procédure vise notamment un acte qui paraît tendre à diminuer des recettes fiscales. Toutefois, il peut être donné suite à une demande d'entraide si la procédure vise une escroquerie en matière fiscale (art. 3 al. 3 let a EIMP; ATF 125 II 250 consid. 2), la simple soustraction fiscale ne donnant pas lieu à l'entraide (ATF 111 Ib 242 consid. 5a; LAURENT MOREILLON, Entraide internationale en matière pénale, Commentaire romand, 2004, p. 137 n. 709).

7.1.2 L'autorité d'exécution doit signaler à l'Etat requérant le principe de spécialité et lui rappeler les limites dans lesquelles les informations communiquées seront utilisées (ATF 128 II 305 consid. 3.1, 122 II 134 consid. 7c/aa, 107 Ib 261 consid. 2, arrêt du TF 1A.272/1999, 1A.273/1999 du 17 janvier 2001 consid. 3b; arrêt du TAF A-7161/2009 du 22 août 2011 consid. 3.6.2.1).

7.1.3 Les Etats liés par la CEEJ se conforment à leurs engagements internationaux, tels le respect de la règle de la spécialité, sans qu'il soit nécessaire de le leur faire préciser dans une déclaration expresse (ATF 115 Ib 373 consid. 8). L'Etat requérant est en effet réputé observer fidèlement et scrupuleusement les obligations que le traité met à sa charge (ATF 118 Ib 547 consid. 6b, 110 Ib 392 consid. 5b, 107 Ib 264 consid. 4b, arrêt du TF 1A.59/2005, 1A.229/2004, 1A.230/2004, 1A.231/2004, 1A.232/2004 du 26 avril 2005 consid. 5.1).

7.1.4 Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été

transmises (arrêts du TAF A-6475/2012 du 2 mai 2013 consid. 5.3, A-6011/2012 du 13 mars 2013 consid. 13.3.2).

L'émission de la réserve du principe de spécialité signifie dès lors que l'Etat requérant ne peut pas utiliser les informations reçues par le biais de l'entraide internationale en matière pénale à des fins de taxation (*Steuereinschätzung*) dans toute procédure fiscale (*Steuerverfahren*) (ATF 115 Ib 373 consid. 8, voir arrêt du TF 1A.161/2000 du 15 juin 2000 let. E, consid. 4g et 5; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 4e éd. 2014, p. 732 n. 761). Il n'existe ainsi pas de droit pour l'autorité fiscale d'accéder aux documents d'une procédure pénale qui ont été transmis à des autorités requérantes par un Etat requis, dans le cadre d'une demande d'entraide internationale en matière pénale, dans la mesure où les autorités judiciaires requérantes ont accordé à l'Etat requis l'assurance qu'elles utiliseraient les connaissances ainsi acquises seulement pour la poursuite de délits pour lesquels l'entraide a été accordée (dans ce sens: arrêt du TAF A-7161/2009 du 22 août 2011 consid. 3.6.1).

Le principe de la spécialité n'a pas pour effet d'empêcher l'Etat requérant de poursuivre une personne pour des délits à raison desquels la Suisse comme Etat requis ne prête pas sa collaboration; il signifie par contre que les renseignements fournis par la Suisse ne serviront pas dans une telle procédure (arrêt du TF 1A.59/2005, 1A.229/2004, 1A.230/2004, 1A.231/2004, 1A.232/2004 du 26 avril 2005 consid. 5.1; ZIMMERMANN, op. cit., p. 761 n. 732).

Ni la CEEJ ni l'EIMP ne pose de restrictions à l'utilisation par un Etat d'informations contenues dans une demande d'entraide judiciaire internationale en matière pénale qui lui est adressée. Est réservé le cas où la Suisse, en tant qu'Etat requérant, prend à ce stade une décision équivalant à une décision de clôture et de transmission de renseignements à l'autorité étrangère (arrêt du TF 1A.107/2002 du 8 juillet 2002 consid. 1.2; arrêt du TPF RR.2014.245-250 du 27 janvier 2015 consid. 3.2).

7.2

7.2.1 Seule la personne susceptible de subir les conséquences d'une violation du principe de spécialité a qualité pour s'en prévaloir (arrêt du TF 1A.107/2002 du 8 juillet 2002 consid. 1.2). Elle n'est donc pas habilitée à soulever cet argument au bénéfice de tiers, faute de disposer d'un intérêt suffisant. Le principe de la spécialité tend également à protéger la souveraineté de l'Etat requis (ATF 123 IV 42 consid. 3b), mais le particulier n'a

pas non plus qualité pour agir dans ce sens (arrêt du TF 1A.184/2000 du 1er septembre 2000 consid. 3a; ZIMMERMANN, op. cit., p. 758 n. 729).

7.2.2 La violation prétendue du principe de spécialité par l'Etat requérant peut être invoquée, conformément en particulier à l'art. 71 PA, auprès du Département fédéral suisse compétent, qui demandera des explications à l'Etat concerné (ATF 121 II 248 consid. 1c; décision du Département fédéral de justice et police du 21 juillet 1997, JAAC 62.24 consid. 3.2 et 4; ZIMMERMANN, op. cit., p. 756 n. 728; ALEXANDER M. GLUTZ VON BLOTZHEIM, Die spontane Übermittlung – Die unaufgeforderte Übermittlung von Beweismitteln und Informationen ins Ausland gemäss Art. 67a IRSG, 2010, p. 214) ou devant les autorités de l'Etat requérant (ZIMMERMANN, op. cit., p. 763 n. 732).

8.
8.1 En l'espèce, [...].

8.2 [...].

8.3
8.3.1 [...].

8.3.2 [...].

8.3.3
8.3.3.1 [...].

8.3.3.2 [...].

8.3.3.3 [...].

8.3.3.4 [...].

8.3.4 [...].

8.3.5 [...].

8.4 [...].

8.5 [...].

9.
En résumé, après réception de [...] demandes d'assistance administrative

déposées par l'autorité requérante, l'AFC a rendu une décision notifiée au recourant qui prévoit l'octroi de l'assistance concernant B._____, C._____ et D._____ pour transmettre des informations du compte A et du compte B, dont le recourant est notamment ayant droit économique et personne de contact. La décision d'envoyer les informations du compte A n'a pas été portée à la connaissance de B._____, C._____ ni de D._____ (consid. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** et **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**), ce qui emporte violation de leur droit d'être entendus d'une telle gravité que le Tribunal constate la nullité de la décision litigieuse. Il n'est ainsi pas entré en matière sur le recours qui attaque la partie nulle du dispositif de la décision (consid. 5.5).

Quant au dispositif qui concerne le compte B, dans les limites du pouvoir d'examen du Tribunal (consid. 8.3.1), il ne ressort pas du dossier que le principe de spécialité a été violé par l'autorité requérante (consid. 8.3.3), en tant qu'une procédure pénale est conduite (let. A ci-dessus) parallèlement à une procédure fiscale. Ainsi, peut rester ouverte la question des conséquences, en assistance administrative internationale en matière fiscale, d'une violation d'un tel principe, notamment au regard de la jurisprudence relative aux données volées et à l'art. 26 ch. 3 let. b) CDI-NL (consid. 8.3.4). Ces questions de nature formelle étant liquidées (consid. 8.3.5), le Tribunal relève que les informations du compte B qu'il est envisagé de transmettre sont vraisemblablement pertinentes, même si le recourant n'est pas visé par une procédure fiscale hollandaise (consid. 8.4).

Le recours est ainsi rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

10.

10.1 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). Le recours sur lequel il n'est pas entré en matière ensuite de la constatation de la nullité de la décision soumise au Tribunal n'emporte néanmoins pas mise à la charge du recourant des frais de procédure (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 5, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 6).

En l'occurrence, les frais de procédure sont fixés à Fr. 5'000.-. La décision étant partiellement nulle, ces frais doivent être partiellement remis. En outre, le recourant conclut à ce qu'il soit tenu compte dans la répartition des frais et dépens de ce que son grief du droit d'être entendu a été admis par l'AFC. Effectivement, si le recourant n'a pas soulevé la nullité de la

décision, ce qu'on ne saurait lui reprocher, il a invoqué à raison son droit d'accès aux demandes du ***, qu'il a finalement consultées (let. M et consid. 5.3 ci-dessus), ainsi que son droit d'accès au dossier (let. N ci-dessus).

Compte tenu de ces deux éléments, des frais à raison de Fr. 2'000.- sont mis à la charge du recourant. Ce montant doit être imputé sur l'avance de frais de Fr. 5'000.- déjà versée par le recourant. Le solde de cette avance, soit Fr. 3'000.-, lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

Des frais de procédure ne peuvent être mis à la charge de l'AFC (art. 63 al. 2 PA).

10.2 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]).

Les dépens sont fixés sur la base du dossier (arrêts du TAF A-7076/2014 du 1er avril 2015 consid. 5, A-7401/2014 du 24 mars 2015 consid. 6) à Fr. 7'500.-.

Selon la base de calcul évoquée ci-dessus, le recourant a ainsi droit à des dépens de Fr. 4'500.-, qui sont mis à la charge de l'AFC.

Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (art. 7 al. 3 FITAF).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Est constatée la nullité du ch. 2. a. 1) à j. 1) du dispositif de la décision finale du *** 2015 notifiée au recourant.

2.
Pour ce qui concerne le dispositif de la décision attaquée visé sous ch. 1 ci-dessus, la cause est renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle statue après avoir procédé conformément aux considérants.

3.
Pour le surplus, dans la mesure de sa recevabilité, le recours est rejeté.

4.
Les frais de procédure sont arrêtés à Fr. 5'000.- (cinq mille francs). Compte tenu du sort de la cause, ils ont mis à la charge du recourant à raison de 2'000.- (deux mille francs) et sont compensés par l'avance de frais déjà versée par le recourant. Le solde de cette avance, soit Fr. 3'000.- (trois mille francs), lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

5.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 4'500.- (quatre mille cinq cents francs) en faveur du recourant à titre de dépens.

6.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)
– à B._____ (Acte judiciaire, par le biais de ses avocats)
– à D._____ (Acte judiciaire, par le biais de ses avocats)
– à C._____ (Acte judiciaire, par le biais de son avocat)

La présidente du collège : Le greffier :

Marie-Chantal May Canellas 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. 84*a*, 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 :