

BGer 2C_481/2021 vom 19. Mai 2022

Bundesgericht, 2022-05-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_481_2021

FR: TF 2C_481/2021 du 19 mai 2022

IT: TF 2C_481/2021 del 19 maggio 2022

Erwägungen

E. 1

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF). Seul un recours en matière de droit public est donc envisageable (cf. art. 113 LTF a contrario).

E. 1.1

Contre les décisions en matière d'assistance administrative internationale en matière fiscale, le recours en matière de droit public n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l' art. 84 al. 2 LTF (cf. art. 83 let . h et 84a LTF).

E. 1.1.1

La présence d'une question juridique de principe suppose que la décision en cause soit déterminante pour la pratique; tel est notamment le cas lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreux cas analogues ou lorsqu'il est nécessaire de trancher une question juridique qui se pose pour la première fois et qui donne lieu à une incertitude caractérisée, laquelle appelle de manière pressante un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral (ATF 139 II 404 consid. 1.3; 139 II 340 consid. 4; arrêt 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3 non publié in ATF 141 II 436 , mais in Archives 84 p. 559 et traduit in RDAF 2016 II 374).

Il appartient à la partie recourante de démontrer de manière suffisante en quoi les conditions de recevabilité sont réunies (art. 42 al. 2 LTF ; ATF 145 IV 99 consid. 1.5; 139 II 340 consid. 4; 404 consid. 1.3), à moins que tel ne soit manifestement le cas (ATF 146 II 150 consid. 1.2.1; 139 II 340 consid. 4; 404 consid. 1.3).

E. 1.1.2

Les recourantes soutiennent notamment que la présente cause soulève une question juridique de principe en lien avec la notion de secret au sens de l' art. 25 par. 3 let . c de la Convention du 21 septembre 2012 entre la Confédération suisse et la République du Pérou en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.964.11; ci-après: CDI CH-PE). Il s'agit de savoir si le secret commercial ou industriel au sens de cette disposition couvre les documents qui ont trait aux relations contractuelles entre B.B. _____ SA et ses partenaires d'affaires et clients, à savoir des informations concernant des relations contractuelles entre des tiers non contribuables dans l'État requérant. Par ailleurs, dans la mesure où la Suisse n'a pas d'obligation d'échanger des renseignements qui révéleraient des secrets au sens de l' art. 25 par. 3 let . c CDI CH-PE, la présente cause soulèverait la question de savoir si la Suisse doit contribuer

systematiquement à la collecte de telles informations.

Le Tribunal fédéral n'a jamais eu l'occasion de se pencher sur la portée de dispositions conventionnelles calquées, comme l' art. 25 par. 3 let . c CDI CH-PE, sur l' art. 26 par. 3 let . c du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE sur le revenu et la fortune (ci-après: MC OCDE). Comme il est fréquent que l'assistance administrative vise l'obtention de renseignements destinés à vérifier les prix appliqués aux transactions intervenant entre sociétés d'un même groupe (prix de transfert), cette question mérite un éclaircissement de la part du Tribunal fédéral. Il y a donc lieu d'entrer en matière sur le recours.

E. 1.2

Au surplus, les recourantes, qui ont qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF), ont agi en temps utile (art. 100 al. 2 let. b LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours, sous réserve de ce qui suit.

E. 1.3

La conclusion tendant au constat de l'irrecevabilité de toute demande d'assistance administrative déposée par l'autorité requérante concernant A. _____ S.R.L. et B.B. _____ SA et de refuser toute forme d'assistance administrative internationale les concernant est irrecevable, dès lors qu'elle n'est pas dirigée contre l'arrêt attaqué et qu'elle sort donc de l'objet du litige.

E. 2.1

Lorsqu'il entre en matière en raison de l'existence d'une question juridique de principe, le Tribunal fédéral examine l'affaire en application des art. 95 ss et 105 ss LTF dans leur ensemble, sans se limiter aux seules questions justifiant l'entrée en matière selon l' art. 84a LTF (cf. ATF 141 II 14 consid. 1.2.2.4 et les références).

E. 2.2

Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6).

E. 3

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a accordé l'assistance administrative requise par le Pérou le 6 mai 2019.

E. 4

S'agissant du droit applicable, l'échange de renseignements sur demande est régi en l'espèce par l'art. 25 CDI CH-PE, ainsi que par le chiffre 14 (ad art. 25) du Protocole à la CDI CH-PE.

Sur le plan interne, la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF; RS 651.1) est applicable (art. 24 LAAF). Cette loi fédérale concrétise l'exécution en Suisse de l'assistance administrative en matière d'échange de renseignements sur demande. Elle tend avant tout à fixer la procédure à suivre

pour mettre en oeuvre les conventions (cf. art. 1 al. 1 LAAF ; ATF 146 II 150 consid. 5.4; 143 II 224 consid. 6.1; 628 consid. 4.3).

E. 5

Dans l'arrêt attaqué, le Tribunal administratif fédéral est parvenu à la conclusion que l'assistance administrative devait être accordée au Pérou, au terme d'un raisonnement qui peut être résumé comme suit. Le Tribunal administratif fédéral a d'abord estimé qu'il n'y avait pas de motif de remettre en cause la présomption de bonne foi dont bénéficiait l'autorité requérante. En effet, les recourantes n'avaient pas démontré que, comme elles l'avaient allégué, la demande d'assistance administrative du 6 mai 2019 avait pour but l'obtention de renseignements sur leurs pratiques commerciales, afin de favoriser les activités minières que le gouvernement péruvien exerçait lui-même (consid. 5). Il a ensuite constaté que la demande d'assistance administrative du 6 mai 2019 contenait toutes les informations requises par la CDI CH-PE. L'autorité requérante avait en particulier exposé le but fiscal qu'elle poursuivait, à savoir déterminer le prix de transfert exact de la vente par A. _____ S.R.L. de 200'000 tonnes de cuivre à A.B. _____ SA, désormais B.B. _____ SA. En l'occurrence, tous les renseignements que B.B. _____ SA avait produits présentaient un lien avec la détermination du prix de la transaction. Ils étaient ainsi propres à servir le but fiscal poursuivi et remplissaient par conséquent la condition de la pertinence vraisemblable (consid. 6). Ces renseignements ne révélaient pas de secret commercial ou industriel au sens de l'art. 25 par. 3 let. c CDI CH-PE (consid. 7) et ils pouvaient être obtenus par l'Administration fédérale en application des règles du droit interne suisse (consid. 8). Il n'y avait par ailleurs pas lieu de douter du respect par l'Etat requérant des principes de la subsidiarité (consid. 9) et de la spécialité (consid. 10), et c'était en vain que les recourantes se plaignaient de la présence de noms de tiers non concernés par la procédure dans la documentation à transmettre (consid. 11). Par conséquent, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours dans la mesure de sa recevabilité, enjoignant à l'Administration fédérale de préciser au chiffre 3 de sa décision finale du 14 mai 2020 que les informations transmises ne pourraient être utilisées qu'à l'encontre des recourantes dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 25 par. 2 CDI CH-PE. Le Tribunal administratif fédéral a par la suite admis que cette injonction devait se limiter à la recourante 1 (cf. supra consid. C).

E. 6

Citant l'art. 97 al. 1 LTF, les recourantes font d'abord valoir que le Tribunal administratif fédéral a établi les faits de manière manifestement inexacte. Le constat selon lequel la décision finale du 14 mai 2020 de l'Administration fédérale a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante " pour tous les renseignements transmis par B.B. _____ SA " (arrêt attaqué p. 7 let. C; cf. supra consid. B.a) serait lacunaire et manifestement inexact, car le dispositif de cette décision finale précise que l'assistance administrative a été accordée " concernant A. _____ S.R.L. ".

E. 6.1

Il n'y a arbitraire dans l'établissement des faits et l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. ATF 144 II 281 consid. 3.6.2; 142 II 355 consid. 6; 140 III 264 consid.

2.3).

E. 6.2

En l'occurrence, il ressort des faits constatés que c'est bien auprès de B.B. _____ SA, détentrice des renseignements, que l'Administration fédérale a obtenu les renseignements requis. On ne voit donc pas où serait l'inexactitude dans le constat de l'instance précédente. On ne voit pas non plus, et les recourantes ne l'expliquent pas, quel serait le lien entre l'identité de la détentrice des renseignements et la délimitation des personnes contre lesquelles ces renseignements peuvent être utilisés. Du reste, le Tribunal administratif fédéral admet que lesdits renseignements ne peuvent être utilisés qu'à l'encontre de A. _____ S.R.L. et non pas aussi à l'encontre de B.B. _____ SA, comme indiqué par inadvertance dans le dispositif de l'arrêt attaqué (supra consid. C). Le grief des recourantes relatif aux faits ne peut partant qu'être rejeté.

E. 7

Les recourantes soutiennent ensuite que la demande d'assistance administrative du 6 mai 2019 représente une pêche aux renseignements inadmissible, que les renseignements destinés à être transmis ne remplissent pas la condition de la pertinence vraisemblable et que leur remise est disproportionnée. En accordant l'assistance administrative au Pérou, le Tribunal administratif fédéral aurait ainsi violé l'art. 25 par. 1 CDI CH-PE, le ch. 14 let. c du Protocole à la CDI CH-PE, l' art. 5 al. 2 Cst. et l' art. 7 let. a LAAF .

E. 7.1

Selon l'art. 25 par. 1 CDI CH-PE, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne dans les Etats contractants relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'art. 1. Cette disposition est calquée sur l'art. 26 par. 1 MC OCDE.

Le ch. 14 (ad art. 25) let. b et c du Protocole à la CDI CH-PE précise ce qui suit:

b) Il est entendu que les autorités fiscales de l'État requérant fournissent les informations suivantes aux autorités fiscales de l'État requis lorsqu'elles présentent une demande de renseignements selon l'art. 25:

(i) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(ii) la période visée par la demande;

(iii) une description des renseignements demandés y compris de leur nature et de la forme selon laquelle l'État requérant désire recevoir les renseignements de l'État requis;

(iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande;

(v) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.

c) Il est entendu 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 d'aller à la " 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.

En droit interne, la conséquence procédurale d'une demande déposée à des fins de recherche de preuves, constitutive d'une pêche aux renseignements, est l'irrecevabilité (cf. art. 7 let. a LAAF).

E. 7.2

A l'instar des autres clauses d'échange de renseignements calquées sur l'art. 26 MC OCDE, l'art. 25 CDI CH-PE vise l'échange de renseignements " vraisemblablement pertinents " pour l'application des dispositions de la Convention ou de la législation interne de l'État requérant. Selon une jurisprudence établie, 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 demandés se révéleront pertinents (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.1; 143 II 185 consid. 3.3.1; 142 II 161 consid. 2.1.1; 141 II 436 consid. 4.4.3). En revanche, peu importe qu'une fois fournie, l'information demandée soit finalement non pertinente. Il n'incombe pas à l'État requis de refuser une demande ou de transmettre les informations, parce qu'il serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (ATF 144 II 206 consid. 4.3; 143 II 185 consid. 3.3.1; 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'État requérant; le rôle de l'État requis se limite à examiner si les documents demandés ont un rapport avec l'état de fait présenté dans la demande et s'ils sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure étrangère (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1; cf. aussi ATF 144 II 206 consid. 4.3; 143 II 185 consid. 3.3.2). Par ailleurs, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'État requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'État requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1; 139 II 404 consid. 7.2.2). Si les renseignements transmis sont vraisemblablement pertinents, leur remise est proportionnée (art. 5 al. 2 Cst.), même s'ils incluent le nom de tiers non impliqués (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1).

E. 7.3

Comme l'exprime aussi le ch. 14 let. c du Protocole à la CDI CH-PE, la condition de la pertinence vraisemblable ne permet pas à un Etat d'aller à la pêche aux renseignements (cf. ATF 146 II 150 consid. 6.1.2; 143 II 185 consid. 3.3.1; 142 II 161 consid. 2.1.1). Selon la jurisprudence, la notion de pêche aux renseignements présente à la fois un caractère procédural (une demande ne doit pas être formée à des fins exploratoires) et constitue aussi une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'État requérant d'obtenir des renseignements qui n'auraient pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (cf. arrêt 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1 à 9.1.3).

E. 7.4

Le Tribunal fédéral a précisé que la condition de la pertinence vraisemblable a une double signification. D'une part, cette condition doit ressortir de la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2; arrêt 2C_918/2020 du 28 décembre 2021 consid. 4.2). A cet égard, si une demande contient toutes les informations requises par la Convention applicable, respectivement son Protocole, la condition de la pertinence vraisemblable est présumée remplie (ATF 144 II 206 consid. 4.3; 142 II 161 consid. 2.1.4)

et l'existence d'une pêche aux renseignements peut en principe être écartée (cf. arrêt 2C_1162/2016 précité consid. 9.2). D'autre part, cette condition implique que l'État requis doit examiner les documents produits, afin de vérifier qu'ils sont bien vraisemblablement pertinents (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2; arrêt 2C_918/2020 précité consid. 4.2).

E. 7.5

Comme l'assistance administrative peut avoir pour but l'application de la législation fiscale interne de l'État requérant (cf. art. 25 par. 1 CDI CH-PE), tous les renseignements dont l'État requérant peut avoir besoin pour établir l'impôt dû par un de ses contribuables remplissent en principe la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.3). Les renseignements relatifs aux transactions intervenues entre des sociétés d'un même groupe remplissent cette condition lorsque l'État requérant entend vérifier les prix de transfert pratiqués aux fins de l'application de sa législation fiscale interne (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.3 et arrêt 2C_690/2015 du 15 mars 2016 consid. 3.3 et leurs références). Une demande d'assistance administrative peut par exemple être présentée pour obtenir de tiers des renseignements sur des relations contractuelles avec une personne déterminée, si celles-ci ont un lien avec l'imposition du contribuable visé (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.3.3). La transmission de renseignements relatifs à des tiers qui sont en relation directe non pas avec la personne visée par la demande d'assistance administrative, mais avec une société suisse qui en est proche, est donc admissible, si ces données sont en lien avec l'imposition du contribuable visé par la demande, car elles remplissent de ce fait la condition de la pertinence vraisemblable (cf. arrêt 2C_67/2021 du 28 janvier 2021 consid. 3.1 et les références).

E. 7.6

En l'espèce, la demande d'assistance administrative péruvienne du 6 mai 2019 contient toutes les informations prévues par le chiffre 14 let. b du Protocole à la CDI CH-PE. Elle désigne A. _____ S.R.L. comme étant la personne visée par l'enquête au Pérou (ch. 14 let. b al. i du Protocole à la CDI CH-PE). La période visée est celle qui va du 1

er janvier 2015 au 31 décembre 2016 (ch. 14 let. b al. ii du Protocole à la CDI CH-PE; cf. arrêt attaqué consid. 3.2). La demande décrit les renseignements demandés (ch. 14 let. b al. iii du Protocole à la CDI CH-PE). S'agissant du but fiscal poursuivi (cf. ch. 14 let. b al. iv du Protocole à la CDI CH-PE), l'autorité requérante indique vouloir déterminer le prix de transfert correct du concentré de cuivre vendu par A. _____ S.R.L. à A.B. _____ SA. Enfin, la demande désigne la détentrice des renseignements, dont elle fournit l'adresse (ch. 14 let. b al. v du Protocole à la CDI CH-PE). La demande est partant présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas constituer une pêche aux renseignements (supra consid. 5.4).

E. 7.7

Les recourantes contestent la pertinence vraisemblable des renseignements requis, au motif qu'ils concernent des relations entre tiers qui ne seraient d'aucune utilité pour examiner le prix de transfert entre A. _____ S.R.L. et B.B. _____ SA. La remise de ces renseignements serait disproportionnée par rapport au but fiscal poursuivi.

Cette argumentation ne convainc pas. Il ressort de la demande d'assistance administrative du 6 mai 2019 que l'autorité requérante entend vérifier que le prix convenu entre A. _____ S.R.L. et A.B. _____ SA pour la livraison par la première de 200'000

tonnes de cuivre brut à la seconde correspond au principe de pleine concurrence (dealing at arm's length) et s'assurer qu'une partie du bénéfice imposable au Pérou n'a pas été transférée à l'étranger par le biais des conditions contractuelles convenues entre ces deux sociétés, qui faisaient alors partie du même groupe. L'autorité requérante a transmis à l'Administration fédérale les éléments composant la formule de détermination du prix qui figurait dans le contrat de vente, a indiqué qu'elle avait besoin de pouvoir déterminer ces différents éléments et a énuméré les renseignements nécessaires à cet effet (cf. supra consid. A.a). Elle a encore précisé que les 200'000 tonnes de concentré de cuivre avaient été directement expédiées du Pérou en W._____, où était localisée la société D._____, une installation de traitement de concentrés, et que A.B._____ SA avait conclu un contrat avec C._____ Limited portant sur le traitement et le raffinage du concentré de cuivre. Dans ce contexte, il apparaît que tous les renseignements destinés à être transmis remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, puisqu'ils contribuent à établir le montant des éléments de la formule de détermination du prix de vente des 200'000 tonnes de cuivre brut vendus à A.B._____ SA. Les annexes 1 à 6 ont, selon leur intitulé, un lien avec les frais de traitement et de raffinage du cuivre et concernent ainsi la partie " deductions " de cette formule; quant à l'annexe 7, elle concerne la vente des produits finis de cuivre et se rapporte à la partie " payable contents " de la formule (cf. supra consid. A.a). Le fait que ces documents portent sur des contrats conclus entre A.B._____ SA et des sociétés tierces ne rend pas leur remise disproportionnée, compte tenu de l'objectif fiscal poursuivi par l'autorité requérante.

E. 7.8

Au vu de ce qui précède, les griefs de violation des art. 25 par. 1 CDI CH-PE, du ch. 14 let. c du Protocole à la CDI CH- PE, de l' art. 5 al. 2 Cst. et de l' art. 7 let. a LAAF sont infondés et doivent partant être rejetés.

E. 8

Les recourantes reprochent aussi au Tribunal administratif fédéral d'avoir violé l'art. 25 par. 2 CDI CH-PE en prévoyant, au chiffre 3 du dispositif de l'arrêt attaqué, que " l'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 14 mai 2020 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre des recourantes dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 25 par. 2 CDI CH-PE ", alors que le principe de la spécialité prévu par cette disposition implique qu'elle ne pourrait utiliser les renseignements qu'à l'encontre de la recourante 1.

Il est exact que le principe de la spécialité implique que l'État requérant ne peut pas utiliser les renseignements qu'il reçoit par la voie de l'assistance administrative à l'encontre d'une autre personne que celle qui est visée par la demande d'assistance (ATF 147 II 13 consid. 3.4). Dès lors que, dans le cas d'espèce, le Tribunal administratif fédéral a admis avoir inclus par erreur B.B._____ SA au chiffre 3 du dispositif de son arrêt et que l'Administration fédérale a indiqué qu'elle attirerait l'attention de l'autorité requérante que les renseignements ne peuvent être utilisés qu'à l'encontre de A._____ S.R.L. (cf. consid. C ci-dessus), cette question n'est plus litigieuse (cf. BERNARD CORBOZ, in Commentaire de la LTF, 2e éd. 2014, n° 30 ad art. 102 LTF). Le recours sera admis sur ce point et l'arrêt attaqué réformé en ce sens.

E. 9

Les recourantes invoquent encore une violation de l' art. 25 par. 3 let . c CDI CH-PE. Elles font valoir que les renseignements destinés à être transmis contiennent un secret commercial au sens de cette disposition, de sorte qu'ils ne " peuvent pas " (recours p. 18) faire l'objet d'une transmission à l'autorité requérante.

E. 9.1

Selon l' art. 25 par. 3 let . c CDI CH-PE, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public. Le Tribunal fédéral n'a encore jamais examiné ce qu'il fallait entendre par " secret " au sens d'une disposition conventionnelle calquée sur l' art. 26 par. 3 let . c MC OCDE ni déterminé la portée d'une telle disposition, au regard de l'obligation conventionnelle d'échanger des renseignements vraisemblablement pertinents. Ces deux questions doivent être clarifiées par la voie de l'interprétation (cf. infra consid. 9.3 et 9.4).

E. 9.2

Au préalable, il faut rappeler que l'interprétation des conventions de double imposition s'effectue conformément aux principes d'interprétation de droit international tels qu'ils découlent de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV; RS 0.111; ATF 146 II 150 consid. 5.3.1; 145 II 339 consid. 4.4.1; 144 II 130 consid. 8.2; 143 II 136 consid. 5.2.1). Selon l' art. 31 par. 1 CV , un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. L' art. 31 par. 1 CV fixe un ordre de prise en compte des éléments de l'interprétation, sans toutefois établir de hiérarchie fixe entre eux. Le sens ordinaire du texte du traité constitue toutefois le point de départ de l'interprétation (ATF 146 II 150 consid. 5.3.2; 144 II 130 consid. 8.2.1; 143 II 202 consid. 6.3.1; 143 II 136 consid. 5.2.2). L'objet et le but du traité correspondent à ce que les parties voulaient atteindre par le traité.

L'interprétation téléologique garantit, en lien avec l'interprétation selon la bonne foi, l' " effet utile " du traité (ATF 146 II 150 consid. 5.3.2; 144 II 130 consid. 8.2.1; 143 II 136 consid. 5.2.2; 142 II 161 consid. 2.1.3; 141 III 495 consid. 3.5.1). Selon l' art. 32 let. a et b CV , les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu représentent des moyens complémentaires d'interprétation auxquels il peut être fait appel, soit pour confirmer le sens résultant de l'application de l'art. 31, soit pour déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 laisse celui-ci ambigu ou obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (ATF 146 II 150 consid. 5.3.2; 145 II 339 consid. 4.4.2; 144 II 130 consid. 8.2; 143 II 136 consid. 5.2.3).

Par ailleurs, l'environnement juridique international qui se dégage des travaux tels que ceux de l'OCDE, auxquels la Suisse participe activement, est pris en compte lorsqu'il s'agit de déterminer la portée d'une convention de double imposition calquée sur le MC OCDE (ATF 144 II 130 consid. 8.2.3 et 8.4.3).

E. 9.3

La notion de secret n'est pas définie à l' art. 26 par. 3 let . c MC OCDE (resp. à l' art. 25 par. 3 let . c CDI CH-PE). Pour la circonscrire, on peut donc utilement se référer au Commentaire OCDE du MC OCDE. Le Tribunal fédéral l'a du reste déjà fait dans deux arrêts rendus dans le contexte de l'échange de renseignements avec les Pays-Bas, en retenant qu'il n'avait pas de raison de s'écarter de l'interprétation que le Tribunal

administratif fédéral avait donnée à la notion de secret au sens de l' art. 26 par. 3 let . c CDI CH-NL, dès lors que celle-ci était partagée tant par la doctrine majoritaire que par le Commentaire OCDE (arrêts 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 7.1 et 7.2; 2C_615/2018 du 26 mars 2019 consid. 5.1 et 5.2).

E. 9.3.1

Selon le Commentaire OCDE de l'art. 26 MC OCDE:

" Il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dont il est question au dit alinéa. Avant d'invoquer ces dispositions, un État contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Sinon, il est évident qu'une interprétation trop large de cette clause rendrait en bien des cas inefficace l'échange de renseignements prévu par la Convention ".

(Commentaire OCDE, n° 19 ad art. 26 M C OCDE, amendé le 15 juillet 2005).

" Par secret commercial ou industriel, on entend généralement des faits ou circonstances qui sont d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (par exemple en occasionnant de graves difficultés financières). La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, une demande de renseignements portant sur certains documents relatifs à des achats peut poser ce type de problème si la divulgation de ces informations révèle la formule exclusive d'un produit. La protection de ces renseignements peut aussi s'étendre aux informations qui sont en possession de tierces personnes. Par exemple, une banque peut être en possession d'une demande de brevet en cours qu'elle garde en sécurité ou d'un procédé ou d'une formule secrète décrits dans une demande de prêt ou dans un contrat que détient la banque. Dans ces conditions, les détails concernant le secret commercial, industriel ou autre doivent être isolés des documents et les renseignements financiers restants doivent être échangés en conséquence ".

(Commentaire OCDE, n° 19.2 ad art. 26 MC OCDE, ajouté le 15 juillet 2005).

Il en ressort que la notion de secret est une notion conventionnelle et autonome par rapport au droit interne (cf. aussi en ce sens MICHAEL ENGELSCHALK, in *Doppelbesteuerungs abkommen der Bundesrepublik Deutschland (...): Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen [MA]*, 7e éd. 2021, n° 107 ad art. 26 OECD MA; ANDREA OPEL, in *Amtshilfe*, 2020, p. 152 n° 322 s. et p. 153 n° 327, p. 154 n° 330; XAVIER OBERSON, *International exchange of information in tax matters*, 2e éd. 2018, p. 37 n° 3.76; ANA PAULA DOURADO, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, volume 2, 4e éd. 2015, n° 309 ad art. 26 OECD MC; RENÉ MATTEOTTI, *Lebensversicherungen im Fokus der internationalen Amtshilfe und Abgeltungssteuerabkommen (...)*, in *Festschrift Martin Zweifel*, 2013, p. 264 s.; d'un autre avis, DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, *Internationale Rechtshilfe*, 2e éd. 2015, p. 246). Il ressort aussi de ces extraits du Commentaire OCDE que la notion de secret doit être comprise de manière plutôt restrictive (cf. aussi OPEL, in op. cit., p. 154 n° 330; MATTEOTTI, in op. cit., p. 265; OBERSON, op. cit., p. 36 n° 3.74). Le secret peut en revanche concerner l'ensemble des activités économiques d'une personne

(ENGELSCHALK, in op. cit., n° 108 ad art. 26 OECD MA; DOURADO, in op. cit., n° 310 ad art. 26 OECD MC; s'agissant spécifiquement du secret professionnel de l'avocat, cf. Commentaire OCDE n° 19.3 et 19.4).

Sous l'angle téléologique, il en ressort que l' art. 26 par. 3 let . c MC OCDE a pour but de permettre à l'État requis de se prémunir contre une utilisation " non autorisée " de renseignements obtenus par la voie de l'assistance administrative, qui pourrait conduire à un " grave préjudice ", par exemple en occasionnant de " graves difficultés financières " (cf. Commentaire OCDE n° 19.2 cité ci-dessus). La disposition donne ainsi à l'État requis la possibilité d'empêcher une utilisation abusive des échanges de renseignements à des fins d'espionnage économique, et de tenir compte de l'intérêt du contribuable, afin de le protéger d'une utilisation non autorisée des renseignements (cf. aussi ENGELSCHALK, in op. cit., n° 107 ad art. 26 OECD MA; DOURADO, in op. cit., n° 307 ad art. 26 OECD MA). Il faut à cet égard rappeler que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la présomption de la bonne foi de l'État requérant et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.5.4; 142 II 161 consid. 2.1.3; 218 consid. 3.3). L'État requérant est donc présumé agir de bonne foi lorsqu'il requiert l'assistance administrative (cf. art. 26 CV ; ATF 146 II 150 consid. 7.1). Cette présomption de bonne foi implique que l'État requis doit en principe se fier aux indications que lui fournit l'État requérant (principe de la confiance; ATF 146 II 150 consid. 7.1; 144 II 206 consid. 4.4; 143 II 202 consid. 8.7.1; 142 II 161 consid. 2.1.3 et consid. 2.4; 218 consid. 3.3). Le principe de la confiance ne s'oppose pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé, en cas de doute sérieux, à l'État requérant (ATF 146 II 150 consid. 7.1; 144 II 206 consid. 4.4; 143 II 202 consid. 8.7.1). Pour faire naître un doute sérieux que, nonobstant le but fiscal annoncé, l'autorité requérante poursuit en réalité un but d'espionnage économique en sollicitant l'assistance administrative, la partie recourante doit amener des indices concrets. Des allégations générales sur les intentions cachées de l'État requérant ne suffisent pas.

E. 9.4

Il faut encore déterminer la portée d'une clause calquée sur l' art. 26 par. 3 let . c MC OCDE en lien avec l'obligation d'échanger des renseignements vraisemblablement pertinents, qui figure au par. 1 de cette disposition.

E. 9.4.1

Il ressort du sens ordinaire des termes du début de l'art. 26 par. 3 MC OCDE (" les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de ", " Die Absätze 1 und 2 sind nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat "; " I paragrafi 1 e 2 non possono essere interpretati nel senso che facciano obbligo a uno Stato contraente di ") que l' art. 26 par. 3 let . c MC OCDE signifie, et signifie seulement, qu'un Etat contractant n'est pas obligé d'échanger des renseignements vraisemblablement pertinents comme le prévoit le par. 1, si ceux-ci révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel, ou un procédé commercial, et ce même si l'État requérant s'est engagé à maintenir le secret (par. 2). Une clause d'échange de renseignements calquée sur l' art. 26 par. 3 let . c MC OCDE permet donc à l'État requis de refuser d'échanger un renseignement vraisemblablement pertinent, mais ne lui interdit pas de le faire.

E. 9.4.2

Cette lecture, fondée sur le sens ordinaire des termes du traité, est corroborée par le Commentaire de l'OCDE, qui précise que:

" Dans les cas visés aux paragraphes ci-dessus, l'État requis est libre de refuser de fournir les renseignements. Toutefois, s'il communique les renseignements demandés, il reste dans le cadre de l'accord sur l'échange de renseignements prévu par la Convention; on ne pourra donc faire valoir que cet État a manqué à l'obligation du secret " (Commentaire OCDE n° 17 ad art. 26 MC OCDE, ajouté le 11 avril 1977).

" L'État requis dispose d'un certain pouvoir d'appréciation pour refuser, dans le but de protéger les intérêts de ses contribuables, les renseignements demandés, mais s'il les fournit délibérément, le contribuable ne peut invoquer une infraction aux règles du secret " (Commentaire OCDE n° 19 in fine ad art. 26 MC OCDE, version amendée le 15 juillet 2005).

E. 9.4.3

Au surplus, la doctrine interprète aussi l'art. 26 par. 3 MC OCDE en ce sens que cette disposition prévoit des exceptions à l'obligation conventionnelle d'échanger des renseignements en vertu du par. 1, mais qu'elle n'interdit pas l'échange de tels renseignements (ENGELSCHALK, in op. cit., n° 97 ad art. 26 OECD MA; DOURADO, in op. cit., n° 285 s. ad art. 26 OECD MC; OPEL, in op. cit., p. 138 n° 262 s.; cf. aussi OBERSON, op. cit., p. 36 n° 3.74; DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/ SIMONEK, op. cit., p. 243; HOLENSTEIN, in op. cit., n° 272 s. et 277 ad art. 26 OECD MA. Une telle interdiction ne peut découler que du droit interne d'exécution (cf. aussi OPEL, in op. cit., n° 264 ad art. 26 OECD MA, et ENGELSCHALK, in op. cit., n° 97 ad art. 26 OECD MA).

E. 9.4.4

En droit suisse, la LAAF (cf. en particulier l' art. 8 LAAF) ne contient aucune disposition interdisant à l'Administration fédérale de transmettre un renseignement qui révélerait un secret au sens de l' art. 26 par. 3 let . c MC OCDE (en ce sens aussi OPEL, in op. cit., p. 153 n° 327 à 331 ad art. 26 OECD MA). Selon cette auteure, les autorités suisses devraient toutefois partir du principe que leur devoir de protection découlant de la Constitution et des droits fondamentaux (" verfassungs- resp. grundrechtlichen Schutzpflicht ") devrait les conduire à refuser la transmission de tels renseignements (in op. cit., n° 331 ad art. 26 OECD MA). Il n'est pas nécessaire d'examiner plus avant cette question puisque, dans le cas d'espèce, les renseignements litigieux ne contiennent pas de secret et qu'aucun élément concret ne fait craindre une utilisation des renseignements par le Pérou qui serait contraire au but fiscal annoncé (cf. consid. 9.5 ci-après).

E. 9.5

Il ressort de l'arrêt attaqué que les renseignements destinés à être transmis sont issus des livres et de documents comptables de A.B. _____ SA, ou portent sur les contrats que cette société a conclus avec des tiers en lien avec l'acquisition de 200'000 tonnes de cuivre brut. Ces contrats concernent soit le traitement et le raffinage du cuivre acheté, soit la vente des produits finis à des clients de A.B. _____ SA.

E. 9.5.1

Par nature, les renseignements provenant des livres et des documents comptables de A.B. _____ SA ne comprennent pas de secret commercial ou industriel (cf. Commentaire OCDE supra consid. 9.3). Quant aux contrats, il ne ressort pas des faits

constatés qu'ils contiendraient des formules exclusives de produits. Par ailleurs, s'ils révèlent la manière dont A.B. _____ SA a organisé l'acquisition, la transformation et la revente de 200'000 tonnes de cuivre brut, cela ne signifie pas encore que ces informations pourraient être exploitées dans la pratique et que cette exploitation non autorisée conduirait à un grave préjudice pour B.B. _____ SA. A cela s'ajoute que ces contrats se rapportent à une seule acquisition de cuivre brut, qui est intervenue en 2012. Il n'est donc pas évident de discerner en quoi une utilisation non autorisée des renseignements litigieux pourraient actuellement porter une atteinte aux intérêts de B.B. _____ SA et en quoi cette atteinte porterait un préjudice à ce point grave qu'elle justifierait un refus d'accorder l'assistance administrative requise. En outre, comme la notion de secret commercial ou industriel figurant à l'art. 25 par. 3 CDI CH-PE est une notion conventionnelle autonome (cf. supra consid. 9.3), c'est en vain que les recourantes objectent que ces renseignements tombent dans le champ d'application de cette disposition parce qu'ils révéleraient des secrets protégés par l'art. 162 du Code pénal suisse.

E. 9.5.2

Par ailleurs, si l'arrêt attaqué constate que le Pérou est également actif dans les secteurs minier et commercial du cuivre, ce seul fait n'est pas suffisant pour faire naître un doute sérieux quant à la réalité du but fiscal annoncé par l'autorité requérante, d'autant que l'autorité requérante précise qu'elle maintiendra le secret et qu'elle utilisera les renseignements obtenus de manière conforme à la Convention (supra consid. A.a). Contrairement à ce que soutiennent les recourantes (recours p. 17), le fait que les renseignements requis soient des documents contractuels impliquant des tiers n'est pas propre à remettre à faire naître un doute sérieux quant à la réalité de ce but fiscal. Ces documents contiennent les éléments qui entrent en ligne de compte pour déterminer le prix de vente de 200'000 tonnes de cuivre brut, prix que l'autorité requérante cherche précisément à établir afin de vérifier qu'il est conforme au principe de pleine concurrence (cf. supra consid. A.a et consid. 7.7). On ne peut donc pas y voir un indice concret démontrant que l'autorité requérante poursuivrait en réalité un objectif non autorisé, qui serait de nature à faire naître un doute sérieux quant à sa bonne foi.

E. 9.6

Il découle de ce qui précède que, sur la base des faits constatés dans l'arrêt attaqué, qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), on ne peut pas reprocher au Tribunal administratif fédéral d'avoir jugé que les renseignements litigieux ne contenaient pas de secret commercial ou industriel au sens de l' art. 25 par. 3 let . c CDI CH-PE et qu'il n'y avait pas non plus de motif de refuser l'assistance administrative en raison d'un comportement contraire à la bonne foi de l'État requérant.

E. 10

Ce qui précède conduit à l'admission très partielle du recours dans la mesure de sa recevabilité.

L'arrêt du 1

er juin 2021 du Tribunal administratif fédéral est partiellement réformé en ce sens que le chiffre 3 de son dispositif doit être libellé comme suit:

" L'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 14 mai 2020 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre de la

recourante 1, dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 25 par. 2 CDI CH-PE. "

Il est confirmé pour le surplus.

E. 11

Il sera tenu compte du fait que les recourantes obtiennent très partiellement gain de cause dans la répartition des frais et dépens (art. 66 al. 1 et 5 et art. 68 al. 4 LTF).

Aucun frais judiciaire n'est mis à la charge de l'Administration fédérale (art. 66 al. 4 LTF).

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