

BVGer A-3071/2020 vom 1. Juni 2021

Bundesverwaltungsgericht, 2021-06-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3071_2020

FR: TAF A-3071/2020 du 1 juin 2021

IT: TAF A-3071/2020 del 1 giugno 2021

Regeste

Assistance administrative

Erwägungen

E. 1

Sous réserve des exceptions prévues par l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) - non réalisées en l'espèce - ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

E. 1.1

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le 6 mai 2019, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

E. 1.2

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

E. 1.3

En l'espèce, les recourantes sont des personnes concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir suivant les art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA leur est reconnue.

E. 1.4

Le recours a un effet suspensif ex lege (art. 19 al. 3 LAAF). L'éventuelle transmission de renseignements par l'AFC ne doit ainsi avoir lieu qu'une fois l'entrée en force de la décision de rejet du recours (FF 2010 241, 248 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 1.3).

E. 1.5

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

E. 2

Les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; moser/beusch/kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n°2.149 ; häfelin/müller/uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

E. 2.1

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).

E. 2.2

En l'espèce, les recourantes se plaignent, en substance, que la transmission des informations envisagée violerait les règles en matière de secret commercial ou industriel (art. 25 par. 3 let. c CDI CH-PE) ; que la procédure devant l'AFC violerait l'impossibilité, selon le droit interne suisse (art. 8 al. 1 LAAF en relation avec l'art. 25 par. 3 let. c CDI CH-PE), d'obtenir les informations requises par l'autorité fiscale péruvienne ; que dans la mesure où les informations requises dans la demande ne seraient pas nécessaires à l'autorité requérante, la transmission de celles-ci violerait les principes de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements (art. 25 par. 1 CDI CH-PE, ch. 14 let. c de son Protocole additionnel, l'art. 7 let. a LAAF et l'art. 5 al. 2 Cst.) ; et que la protection des tiers devrait en tout état de cause être assurée (art. 4 al. 3 LAAF en relation avec l'art. 5 al. 2 Cst.). Dans la partie « En fait » de leur recours, les recourantes soulèvent également, d'une manière parfois implicite, les griefs qui suivent. Tout d'abord les recourantes semblent reprocher à l'AFC d'avoir mis à la disposition de A._____ les informations qu'elle comptait transmettre à l'autorité requérante, nonobstant le caractère sensible de ces informations, durant la présente procédure. En outre, les recourantes reprochent à l'AFC de n'avoir pas joint, à la décision finale du 14 mai 2020, les informations à transmettre à l'autorité requérante, telles que présentées dans les courriers du 14 janvier 2020 adressés aux recourantes. Par ailleurs, en alléguant que l'autorité fiscale péruvienne aurait pu déterminer le prix de la transaction objet de la présente demande d'assistance, sans recourir à cette dernière, les recourantes semblent se plaindre d'une violation du principe de la bonne foi par dite autorité ; d'une violation du principe de subsidiarité ; et d'une violation du principe de spécialité. Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra). La prétendue violation du droit d'être entendu, qui est un grief de nature formelle, sera ensuite examinée (consid. 4 infra). Le Tribunal se penchera enfin sur les griefs de nature matérielle, soit les violations alléguées du principe de la bonne foi (consid. 5), du principe de la

pertinence vraisemblable (consid. 6 infra), du non-respect des règles en matière de secret commercial (consid. 7 infra), de l'impossibilité selon le droit suisse, d'obtenir les informations requises par la demande d'assistance (consid. 8 infra), du principe de subsidiarité (consid. 9 infra) ; du principe de spécialité (consid. 10 infra) ; et de la protection des tiers (consid. 11 infra).

E. 3

L'assistance administrative avec le Pérou est actuellement régie par la CDI CH-PE du 21 septembre 2012 - largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 2010 concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) - et par son protocole conclu le même jour (ci-après : Protocole additionnel, RO 2014 833 ; FF 2013 367), tous deux entrés en vigueur par échange de notes, le 10 mars 2014.

E. 3.1

Les impôts auxquels s'applique la Convention sont notamment, les impôts sur le revenu levés par le Gouvernement du Pérou conformément à sa législation domestique (art. 2 al. 3 let. a CDI CH-PE). Pour ces impôts, la convention et le Protocole additionnel sont généralement applicables : eu égard aux impôts retenus à la source, sur les revenus payés ou attribués le 1er janvier de l'année civile suivant celle au cours de laquelle la Convention est entrée en vigueur, ou après cette date ; eu égard aux autres impôts, pour toute année fiscale commençant le 1er janvier de l'année civile suivant celle au cours de laquelle la Convention est entrée en vigueur, ou après cette date (art. 27 CDI CH-PE).

E. 3.2

En l'espèce, dans la mesure où la présente affaire porte sur des renseignements afférents à la période fiscale du (...) au (...), l'ensemble des dispositions sont applicables.

E. 4

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut toutefois être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 ; arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 1.5.3 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.2 ; A-4572/2015 du 9 mars 2017 consid. 4.1).

E. 4.1

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

E. 4.2

Dans les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale, les art. 14 et 15 al. 1 LAAF concrétisent le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4). Ces deux dispositions sont temporellement

complémentaires. Dans un premier temps, phase dite de la collecte des informations, la personne concernée et les parties habilitées à recourir sont informées de l'existence d'une demande d'assistance fiscale. La personne concernée est en outre informée des informations essentielles liées à cette demande (art. 14 LAAF). Dans un second temps, et avant que la décision finale ne soit rendue, la personne concernée et les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). En résumé, les personnes doivent être informées de la demande d'assistance administrative après son dépôt. Dans tous les cas, l'AFC doit impartir un délai raisonnable aux personnes concernées et habilitées à recourir pour se déterminer avant que la décision finale ne soit rendue (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 ; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; Charlotte Schoder, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF).

E. 4.3

Selon l'art. 27 al. 1 PA, l'autorité ne peut refuser la consultation des pièces que si : a. des intérêts publics importants de la Confédération ou des cantons, en particulier la sécurité intérieure ou extérieure de la Confédération, exigent que le secret soit gardé ; b. des intérêts privés importants, en particulier ceux de parties adverses, exigent que le secret soit gardé ; c. l'intérêt d'une enquête officielle non encore close l'exige. A cet égard, la jurisprudence a précisé qu'en matière d'assistance administrative, la question de savoir quel intérêt conflictuel doit prévaloir dans un cas particulier doit être apprécié par l'autorité judiciaire administrative ou administrative (arrêt du TF 2C_223/2018 du 14 mars 2018 consid. 2.3.5).

E. 4.4

Les recourantes semblent reprocher à l'AFC d'avoir mis à la disposition de A. _____, les informations qu'elle comptait transmettre à l'autorité requérante, nonobstant le caractère sensible de ces informations, et le fait que B. _____, anciennement B. _____, ne faisait plus partie du groupe H. _____, depuis sa vente en (...) à (...).

E. 4.5

En l'espèce, le Tribunal constate que la transmission de ces informations à A. _____ a été effectuée par courrier du 14 janvier 2020, soit avant que celle-ci ne requiert officiellement la consultation des pièces au dossier, par courriel du 27 janvier 2020. Toutefois, le Tribunal ne retient ici aucune violation du droit ; d'une part la transmission spontanée, par l'AFC, de ces informations, à A. _____, afin que cette dernière puisse faire part de ses observations, avant qu'une décision finale ne soit prise, est conforme au respect du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst. ; ATF 142 II 218 consid. 2.3 ; 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 1.5.1.1 ; A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 3.1 ; art. 14 et 15 al. 1 LAAF ; ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4) ; d'autre part cette pratique est généralisée dans les procédures d'assistance administrative (art. 15 LAAF ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4). Par ailleurs, dans la mesure où les informations à transmettre sont conformes au principe de la pertinence vraisemblable (cf. consid. 6 infra), le Tribunal constate que l'intérêt de la sauvegarde du droit d'être entendu de A. _____ l'emporte sur le maintien au secret des informations à son égard (cf. arrêt du TF 2C_223/2018 du 14 mars 2018 consid. 2.3.5). Au vu de ces éléments, la soumission à A. _____, des informations dont la transmission à l'autorité requérante est envisagée, durant la procédure devant l'AFC, est

conforme au droit d'être entendu.

E. 4.6

Par ailleurs, les recourantes reprochent à l'AFC de n'avoir pas joint à la décision finale du 14 mai 2020, les informations et documents à transmettre à l'autorité requérante, telles que présentées dans les courriers du 14 janvier 2020 adressés aux intéressés.

E. 4.7

En l'espèce, le Tribunal constate que, dans la mesure où lesdits courriers du 14 janvier 2020 avaient précisément pour but de présenter aux recourantes les informations et documents dont la transmission était envisagée, afin que celles-ci puissent prendre position, avant qu'une décision finale ne soit prise par l'AFC, il apparaît que les droits pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment ; de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision ; d'avoir accès au dossier ; de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos, ont été respectés (ATF 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TF 2C_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.4 ; arrêts du TAF A-6314/2017 du 17 avril 2019 consid. 3.1.2 ; A-6918/2017 du 26 septembre 2018 consid. 1.5.1 ; Charlotte Schoder, Praxiskommentar StAhiG, 2014, n°159 ad art. 14 LAAF). Il n'apparaît ainsi pas que l'AFC aurait dû annexer, une nouvelle fois, les informations et documents déjà transmis aux parties, à sa décision finale du 14 mai 2020. Partant, le Tribunal ne constate pas de violation du droit d'être entendu dans la présente procédure.

E. 5

Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements fondé sur des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes ou de lacunes manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

E. 5.1

La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

E. 5.2

Les recourantes semblent alléguer une violation du principe de la bonne foi par l'autorité fiscale péruvienne, aux motifs que cette dernière aurait pu déterminer le prix de la transaction en cause, sans recourir à la demande d'assistance administrative, et que dite autorité essaierait ainsi d'obtenir des renseignements sur la pratique commerciale des

recourantes, afin de favoriser les activités minières et commerciales du gouvernement péruvien.

E. 5.3

En l'espèce, dans la mesure où il ressort de la demande d'assistance administrative, que l'autorité requérante cherche à déterminer le prix exact de la transaction, il apparaît que le calcul du prix, selon la formule stipulée dans le contrat entre les recourantes, soit basé sur les coûts et les charges effectifs. Aussi, l'allégation selon laquelle l'autorité fiscale péruvienne pourrait - et devrait - déterminer le prix exact de la transaction, au moyen d'une estimation pondérée tirée de sa propre expérience dans le secteur minier, et sur la base de prix indicatifs, tels que proposés par l'organisme London Metal Exchange, n'apparaît pas comme apte à déterminer le prix exact à des fins de taxation fiscale. En outre, selon la jurisprudence (cf. infra consid. 6.1), l'autorité requise n'a pas à se substituer à l'autorité requérante pour déterminer quels sont les renseignements nécessaires à son but fiscal.

E. 5.4

Par ailleurs, s'il est notoire que le gouvernement Péruvien est actif dans les secteurs minier et commercial du cuivre, les recourantes n'ont pas démontré en quoi, dans le cas particulier, à l'aide d'éléments établis et concrets, l'autorité aurait fait preuve de mauvaise foi dans la demande d'assistance administrative.

E. 5.5

Ainsi, l'AFC est liée par l'état de fait et les déclarations présentées dans la demande d'assistance du (...), dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés en raison de fautes ou de lacunes manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1). Par ailleurs, les recourantes n'ont pas fourni d'éléments probants établis et concrets propres à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale péruvienne (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2). Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la bonne foi par l'autorité requérante.

E. 6

Aux termes de l'art. 25 CDI CH-PE, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible (cf. aussi ch. 14 let. c Protocole additionnel). Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020

consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Par ailleurs, Selon l'art. 7 al. 1 LAAF, il n'est pas entré en matière lorsque la demande est déposée à des fins de recherche de preuves.

E. 6.1

Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

E. 6.2

L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes. Sur le plan formel, le ch. 14 du Protocole additionnel prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (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'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat 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.

E. 6.3

En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

E. 6.4

En l'espèce, la demande d'assistance administrative du (...) contient l'ensemble des informations énumérées au ch. 14 du Protocole additionnel. Dès lors, la demande apparaît comme vraisemblablement pertinente (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF

A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2). A cet égard, le Tribunal constate que l'autorité fiscale péruvienne cherche à déterminer le prix de la transaction entre les recourantes, selon la formule suivante, présentée dans la demande d'assistance : Price per metric ton = Payable contents - deductions Where, c) Payable contents: Sum of the payments for the final products of copper, silver and gold, which are multiplied by the London Metal Exchange (LME) quotation price for each kind of mineral. d) Deductions: Treatments charges, refining charges and penalties for existence of arsenic, bismuth, mercury and other kind of elements. Il apparaît ainsi que les annexes 1 à 3, soit : the tolling contract celebrated between A. _____ and D. _____ (enclosure 01); the supplemental deed to tolling contract and overarching agreement between B. _____ on one side and D. _____ and E. _____ on the other side (enclosure 02); the deed of settlement celebrated between B. _____, F. _____, D. _____ and E. _____ (enclosure 03); constituent des documents propres à permettre le contrôle d'un motif de transfert de B. _____ aux sociétés (...). En effet, comme le relève l'AFC, il semble ressortir des documents qu'il était prévu, avant l'achat du cuivre à la mine, que B. _____ rachète le cuivre à A. _____ pour le revendre ensuite à C. _____ ou d'autres sociétés selon les contrats susmentionnés. Ainsi, dans la mesure où le cuivre n'a pas transité par la Suisse et a été revendu immédiatement après son acquisition par B. _____, les documents précités permettent d'évaluer si cette transaction entre les deux sociétés a respecté le principe de pleine concurrence. Par ailleurs, l'annexe 4, soit : the extract of the (...) explaining the connection between C. _____ and D. _____ (enclosure 4); apporte des précisions permettant de comprendre la relation entre les deux sociétés (...) parties aux contrats susmentionnés. L'annexe 5, intitulée : the invoices and other receipts documenting the payment relating to treatment and refining process on the copper concentrate, issued by C. _____ to B. _____, for the year (...) (enclosure 05) est en relation directe avec les éléments nécessaires à l'application de la formule de calcul du prix susmentionnée. L'annexe 6, soit : the final liquidations issued by C. _____ to B. _____ for each shipment delivered in (..) (enclosure 06) se rapporte directement à l'exécution des contrats susmentionnés. Enfin, quant à l'annexe 7, soit : the purchase contracts related final products of copper, agreed between B. _____ and its customers (enclosure 07) elle permet de déterminer le prix final du produit conformément à la formule de calcul du prix susmentionnée. Pour ces raisons, les renseignements demandés et documents à transmettre sont manifestement propres à faire progresser l'enquête fiscale et en rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Par ailleurs, comme l'indiquent elles-mêmes les recourantes, la détermination du prix du marché dans le secteur dans lequel elles sont actives n'est pas aisée. Ainsi, le processus de raffinage du cuivre peut prendre plusieurs mois et des métaux de divers provenances sont mélangés dans le four de C. _____, sans qu'il soit possible de déterminer la réelle provenance du cuivre dans le produit raffiné destiné à des tiers. Compte tenu de ce contexte, il est d'autant plus vraisemblable que l'entier des renseignements requis sont pertinents pour les buts fiscaux poursuivis par l'Etat requérant. Au surplus, il n'est pas nécessaire, que chacune des questions présentée dans la demande d'assistance conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). En effet, le Tribunal note qu'au moment de la demande, il existait ainsi une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèlent pertinents. En revanche, il n'importe peu qu'une fois fournis, et au vu des explications des recourantes, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1). Aussi, il existe un rapport

entre l'état de fait décrit dans la demande d'assistance et les documents requis, étant précisé que l'autorité fiscale péruvienne est présumée agir de bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 5 supra). Conformément à la jurisprudence, il n'incombe pas à l'AFC de refuser la demande ou la transmission des informations parce qu'elle serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2). Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable par l'autorité fiscale péruvienne.

E. 7

Selon l'art. 25 al. 3 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 :[...] c) 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. Cette disposition correspond au standard de l'OCDE en matière d'échange de renseignements tel qu'il est libellé à l'art. 26 par. 3 du Modèle de convention de l'OCDE (ATF 142 II 161 consid. 2.1 par analogie). Pour cette raison, les termes de « secret commercial » ou « industriel » peuvent être interprétés à la lumière de ce Modèle et de son Commentaire (ATF 102 Ib 264 consid. 3c par analogie).

E. 7.1

Selon le Commentaire MC OCDE, 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 MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19.2 ad art. 26 MC OCDE).

E. 7.2

Selon l'art. 25 al. 2 CDI CH-PE, les renseignements reçus en vertu du par. 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement

ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.

E. 7.3

Selon l'art. 5 al. 2 Cst., l'activité de l'État doit répondre à un intérêt public et être proportionnée au but visé.

E. 7.4

En l'espèce, le Tribunal constate : que les informations dont la transmission est envisagée issues des livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre (par. 19.2 ad art. 26 MC OCDE) ; que les requérantes n'ont pas démontré en quoi les autres informations pourraient être exploitées dans la pratique et dont l'utilisation non-autorisée pourrait conduire à un grave préjudice, par exemple en occasionnant de graves difficultés financières (par. 19.2 ad art. 26 MC OCDE) ; qu'à cet égard, la seule détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt envisagé ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice (par. 19.2 ad art. 26 MC OCDE) ; qu'en outre et comme exposé ci-dessus (cf. consid. 6 supra) la demande d'assistance administrative remplit le critère de la pertinence vraisemblable ; que l'autorité requérante est présumée agir de bonne foi (cf. consid. 5 supra) ; que, par ailleurs l'autorité fiscale péruvienne a précisé dans sa demande d'assistance, en application du principe de spécialité (cf. consid. 10 infra), que : a) All information received in relation to this request will be kept confidential and used only for the purpose permitted in the Convention which forms the basis for this request. qu'au vu de ces éléments, le fait que le gouvernement péruvien soit actif dans les secteurs minier et commercial du cuivre ne suffit pas pour lui-même à fonder un risque que les informations pourraient être exploitées dans la pratique à d'autres fins et dont l'utilisation non-autorisée pourrait conduire à un grave préjudice (par exemple en occasionnant de graves difficultés financières) ; que, par ailleurs, contrairement à ce que soutiennent les requérantes, en vertu du principe de *lex specialis derogat legi generali*, la définition du secret de fabrication ou du secret commercial au sens de l'art. 162 du Code pénal suisse (ci-après : CP RS 311.0) ne s'applique pas aux renseignements dans les demandes d'assistance administrative en matière fiscale par analogie - une interprétation contraire viderait les CDI de leur contenu, dans la mesure où le secret commercial protégé par l'art. 162 CP a une portée plus large que l'art. 26 MC OCDE ; qu'au vu de ce qui précède, et en application du principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), la transmission des informations concernées prévaut dès lors sur les considérations relatives à la sensibilité des informations ; et qu'au surplus, aucun élément probant n'indique que la transmission de ces informations serait contraire à l'ordre public (art. 25 al. 3 let. c CDI CH-PE). Compte tenu de ces éléments, le Tribunal constate que la transmission envisagée des renseignements, selon la décision du 14 mai 2020, tels que présentés dans les courriers du 14 janvier 2020 et leurs annexes, ne viole pas le secret commercial, industriel ou autre et est conforme au principe de proportionnalité.

E. 8

Selon l'art. 8 al. 1 LAAF, pour obtenir des renseignements, seules sont autorisées les mesures prévues par le droit suisse qui pourraient être prises en vue de la taxation et de la perception des impôts visés par la demande. A cette fin, l'AFC requiert de la personne concernée assujettie à l'impôt en Suisse de manière limitée ou illimitée qu'elle lui remette les renseignements vraisemblablement pertinents pour pouvoir répondre à la demande d'assistance administrative (art. 9 al. 1 LAAF).

E. 8.1

Selon l'art. 3 let. a LAAF, une personne concernée est la personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements. La notion de personne concernée à l'art. 3 let. a LAAF est de nature formelle (ATF 141 II 436 consid. 3.3) ; la question de savoir si une personne désignée comme concernée dans la demande, doit également être considérée comme matériellement concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, doit être clarifiée au cas par cas (ATF 143 II 185 consid. 3.2). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le facteur décisif pour déterminer si un renseignement doit être transmis ou non est de savoir si l'information est susceptible d'être pertinente pour l'État requérant (ATF 141 II 436 consid. 4.5 et 5). En effet, si les informations demandées s'avèrent vraisemblablement pertinentes, les personnes désignées comme concernées dans la demande sont des personnes matériellement concernées au sens de l'art. 3 let. a LAAF.

E. 8.2

Selon l'art. 25 al. 3 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 : a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant ; b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant ; c) [...]. Cette disposition reprend verbatim le texte de l'art. 26 par. 3 MC OCDE. L'art. 28 par. 3 de la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après : CDI CH-FR ; RS 0.672.934.91) reprend de manière identique le texte de l'art. 26 par. 3 MC OCDE. A cet égard, le Tribunal fédéral a jugé que la réserve conventionnelle en faveur du droit interne qui est libellée à l'art. 28 par. 3 CDI CH-FR (soit l'art. 26 par. 3 MC OCDE) renvoie, pour ce qui a trait à l'obtention de renseignements auprès d'une personne en Suisse, à la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (ci-après : LIFD ; RS 642.11). Sont ici concernées les dispositions réglant les obligations de procédure qui incombent au contribuable et aux tiers, soit les art. 123-129 LIFD (ATF 142 II 161 consid. 4.4.1 ; 142 II 69 consid. 4). Dans la mesure, où l'art. 25 par. 3 de la CDI CH-PE, l'art. 28 par. 3 CDI CH-FR et l'art. 26 par. 3 MC OCDE présentent un contenu identique, la jurisprudence précitée est applicable par analogie à l'art. 25 par. 3 de la CDI CH-PE.

E. 8.3

La LIFD opère une distinction entre, d'une part, le devoir de collaboration du contribuable (cf. art. 123-126 LIFD) et, d'autre part, les obligations de collaboration qui incombent à certains tiers (art. 127 LIFD : « attestations de tiers » ; art. 128 LIFD : « renseignements de tiers » ; art. 129 LIFD : « informations de tiers ») (ATF 142 II 69 consid. 5).

E. 8.4

Selon la jurisprudence rendue sous l'empire de l'art. 89 al. 2, deuxième phrase, de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994 (AIFD), qui réglait alors la matière, l'obligation de collaborer du contribuable s'étendait également à la fourniture de renseignements relevant pour la taxation de ses partenaires en affaires, à condition que cela puisse présenter de l'importance pour sa propre taxation, et ce même si le but principal de la demande de l'autorité fiscale concernait la situation fiscale de ses partenaires en affaires. Ne pouvaient être exclus que les renseignements dont la communication occasionnait des frais déraisonnables pour le contribuable (cf. ATF 120 Ib 417 consid. 1a-1c p. 420 ss, traduit in RDAF 1996 p. 408; ATF 107 Ib 213 consid. 2 p. 214 ss, en particulier p. 216, traduit in RDAF 1983 p. 27) (ATF 142 II 69 consid. 5.1.2).

E. 8.5

Cette jurisprudence a été reprise depuis l'entrée en vigueur de la LIFD (arrêt du TF 2A.41/1997 du 11 janvier 1999 consid. 2, in RF 54/1999 p. 353, StE 2000 B 92.3 Nr.10, Archives 68 p. 646 et traduit in RDAF 2000 II p. 35; cf. aussi ATF 133 II 114 consid. 3.3-3.5 p. 117 s. et arrêt du TF 2C_819/2009 du 28 septembre 2010 consid. 2.2, in RDAF 2010 II p. 605) et elle est toujours d'actualité, y compris dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale (cf. les références à l'art. 126 LIFD et à l'ATF 120 Ib 417 précité dans l'arrêt du TF 2C_963/2014 du 24 septembre 2015 consid. 1.3.1, non publié in ATF 141 II 436) (ATF 142 II 69 consid. 5.1.3).

E. 8.6

Il découle de ce qui précède que pour savoir quelle est l'étendue du devoir de collaboration d'un contribuable lorsqu'est en jeu l'imposition d'un autre contribuable, il faut déterminer si les renseignements demandés sont susceptibles ou non d'affecter sa propre taxation. Dans l'affirmative, c'est l'art. 126 LIFD qui s'applique ; dans la négative, le devoir de collaboration est régi par les art. 127-129 LIFD (ATF 142 II 69 consid. 5.3).

E. 8.7

Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir des renseignements oraux ou écrits, de présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD). L'art. 126 LIFD exprime une obligation de collaboration générale de la part du contribuable, dont la limite découle avant tout du caractère nécessaire à une taxation complète et exacte et du principe de proportionnalité (isabelle althaus houriet, in Noël / Aubrygirdardin (éds.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, n° 5 ad art. 126 LIFD ; martin zweifel, in zweifel / beusch éd., Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2b, 3ème éd. 2017, nos 2 et 4 ad art. 126 LIFD ; ATF 142 II 69 consid. 5.1.1).

E. 8.8

Selon la jurisprudence, l'assistance administrative a pour but de permettre la mise en oeuvre de la législation fiscale interne des États contractants. En principe, toutes les informations, dont un État contractant a besoin pour l'évaluation fiscale de ses contribuables, peuvent s'avérer nécessaires. Une demande d'assistance administrative peut dès lors être présentée afin de demander des informations à des tiers sur ses relations contractuelles avec une personne spécifique. C'est notamment le cas lorsque les informations requises sont

nécessaires au contrôle des prix de transfert convenus entre les sociétés d'un groupe ou des relations de service entre des tiers indépendants (ATF 143 II 185 consid. 3.3.3). Ainsi, les informations relatives au contrôle des prix de transfert peuvent constituer des informations essentielles à la demande d'assistance administrative. C'est du reste ce que confirme les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (version juillet 2017, document publié sur le site internet www.oecd-ilibrary.org [site internet consulté en mai 2021], §5.16 ss). Comme le Commentaire de l'OCDE, ces Principes ne sont pas contraignants pour les tribunaux, mais peuvent être utilisés comme une aide à l'interprétation (ATF 143 II 185 consid. 4.1).

E. 8.9

En l'espèce, la recourante 2 est une personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative. Dans la mesure où la pertinence vraisemblable des renseignements a été démontrée ci-dessus (cf. supra consid. 6.4), ce qui est au surplus conforme à la jurisprudence dans le cadre spécifique du contrôle des prix de transfert (ATF 143 II 185 consid. 3.3.3 et 4.1), la recourante 2 peut ainsi être qualifiée de personne matériellement concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF (ATF 141 II 436 consid. 3.3, 4.5 et 5 ; 143 II 185 consid. 3.2). Par ailleurs, il apparaît que les documents requis par la demande d'assistance administrative sont tous, dans l'abstrait, susceptibles d'affecter la taxation de la recourante 2 en Suisse. Ainsi, conformément à la jurisprudence, l'étendue du devoir de collaboration de la recourante 2 est régie par l'art. 126 LIFD (ATF 142 II 69 consid. 5.3). A cet égard, le Tribunal précise que, contrairement à ce que semblent insinuer les recourantes, l'application de cette jurisprudence ne se limite pas au cas de distribution dissimulée des bénéfices et aux situations de « Durchgriff ». En effet, dans l'arrêt susmentionné, ces montages fiscaux sont cités à titre exemplatif - et non-exhaustif - d'applications possibles de la jurisprudence (ATF 142 II 69 consid. 5.1.4). Partant, la recourante 2 est tenue de fournir des renseignements oraux ou écrits, de présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD). A cet égard, le Tribunal précise que, vu l'importance de la transaction en cause, soit (...) tonnes de cuivres, l'effort requis de la recourante 2 pour la production des documents est conforme au principe de proportionnalité (ATF 142 II 69 consid. 5.1.1). Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas d'impossibilité, selon le droit interne suisse, d'obtenir les informations requises par l'autorité fiscale péruvienne, dans la présente cause.

E. 9

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 ; et A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'élément concret, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause le respect du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

E. 9.1

Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée

comme habituelle lorsque cela impliquerait - en comparaison à une procédure d'assistance administrative - un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelques explications à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 4.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

E. 9.2

Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3 ; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 ; A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7). Conformément au principe de la confiance, lorsque l'Etat requérant déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements, il n'y a pas lieu - sous réserve d'éléments concrets ou à tout le moins de doutes sérieux - de remettre en cause la réalisation du principe de la subsidiarité.

E. 9.3

Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 142 II 161 consid. 4.5.2 ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8 et A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 avec les réf. citées).

E. 9.4

Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en oeuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de

contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

E. 9.5

En l'espèce, la demande d'assistance administrative du (...) précise : It has pursued all means available in our territory to obtain the information. Ainsi, conformément à la jurisprudence, il n'y a dès lors pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité (ATF 144 II 206 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7). Par ailleurs, et comme expliqué ci-dessus (cf. consid. 5 supra), il n'apparaît pas que le prix de la transaction en cause pourrait - ou aurait - dû être exactement déterminé, sans passer par la présente demande d'assistance administrative, comme le soutiennent les recourantes. Pour le surplus, il n'appartient pas à l'AFC de vérifier que la procédure au Pérou se soit déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12), ni de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée pour décider de la pertinence de la demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9). Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de subsidiarité par l'autorité fiscale péruvienne.

E. 10

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 (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019, consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018, consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017, consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; arrêt du TF 2C_537/2020 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020, consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; et A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

E. 10.1

En l'espèce, la demande d'assistance administrative du (...) précise : All information received in relation to this request will be kept confidential and used only for the purpose permitted in the Convention which forms the basis for this request. Par ailleurs, le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 14 mai 2020 précise : [L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes péruviennes que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues par la Convention (art. 25 par. 2 CDI CH-PE). Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où les recourantes n'ont fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante (cf. consid. 5 supra), il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3) intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 de son dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre des recourantes dans le cadre d'une procédure conformément à l'art. 25 par. 2 CDI CH-PE. Ainsi, aucun élément ne permet de douter en l'espèce du respect du principe de spécialité par l'autorité requérante.

E. 11

Selon l'art. 4 al. 3 LAAF, la transmission de renseignements concernant des personnes qui ne sont pas des personnes concernées est exclue lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission des renseignements

E. 11.1

Selon la jurisprudence, lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, mais aussi sur des tiers non impliqués, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts. Cela signifie que l'Etat requis doit supprimer les indications relatives aux tiers non concernés lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont rien à voir avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont au demeurant protégés. A la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF) (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées).

E. 11.2

Selon la jurisprudence, le recourant ne devrait pas être légitimé à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 [destiné à la publication] consid. 6.2 ; ATF 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2).

E. 11.3

Les recourantes invoquent la protection des tiers, en particulier la nécessité de supprimer les indications relatives aux tiers non concernés, telle que présentée dans les envois initialement caviardés de la recourantes 2 à l'AFC.

E. 11.4

En l'espèce, dans la mesure où les recourantes ne devraient pas être légitimées à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (cf. consid. 11.2), le grief de la protection des tiers invoqué par les recourantes, devrait être considéré comme irrecevable. Au surplus, le Tribunal note que la présence des noms de tiers dans les informations dont la transmission est envisagée est conforme au droit (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées). En conséquence, le grief de la protection des tiers invoqué par les recourantes, dans la mesure où il serait recevable, devrait de toute façon être rejeté.

E. 12

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. Le recours s'avère dès lors mal fondé et doit par conséquent être rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

E. 13

Les recourantes, qui succombent, doivent supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 5'000 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée.

E. 13.1

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

E. 14

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

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