

# **BVGer A-4317/2020 vom 28. Juli 2020**

Bundesverwaltungsgericht, 2020-07-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4317\\_2020\\_d20200728](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4317_2020_d20200728)

FR: TAF A-4317/2020 du 28 juillet 2020

IT: TAF A-4317/2020 del 28 luglio 2020

## **Regeste**

Assistance administrative | assistance administrative (CDI CH-UG); décision de l'AFC du 28 juillet 2020

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Déclarer le présent recours recevable. Au fond Préalablement

#### **E. 1.1**

La présente demande d'assistance administrative se fonde sur la MAC. La Convention prévoit expressément que les droits et les garanties accordés aux personnes par la législation ou la pratique administrative de l'Etat requis ne sont pas limités par ses dispositions (art. 21 par. 1 MAC). La Suisse examine ainsi si les conditions à l'octroi de l'assistance administrative sont remplies selon sa propre procédure nationale (arrêt du TAF A-3576/2020 du 1er mars 2021 consid. 1.1).

#### **E. 1.2**

Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par 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), entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239), pour autant que la MAC n'en dispose pas autrement (art. 1 al. 2 LAAF). Le principe posé par l'art. 21 par. 1 MAC signifie pour la Suisse que les prescriptions de la LAAF et la pratique des autorités fiscales suisses ne sont pas affectées par la Convention et doivent être respectées, sans toutefois mettre en péril le but de la MAC (Message du Conseil fédéral relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en oeuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale], ci-après : Message MAC FF 2015 5121, 5148). En l'espèce, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de la LAAF dans la mesure où elle a été déposée le (...) 2019 (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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]).

#### **E. 1.3**

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF - 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 LAAF).

#### **E. 1.4**

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. 1.5**

En l'espèce, l'AFC a informé la recourante de la procédure en cours au sens de l'art. 14 al. 2 LAAF et lui a notifié la décision finale du 27 juillet 2020 en qualité de personne habilitée à recourir (Faits, D. supra). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que la recourante dispose d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant, la qualité pour recourir (art. 48 PA et 19 al. 2 LAAF) lui est reconnue.

#### **E. 1.6**

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-2547/2021 du 27 janvier 2022 consid. 1.5).

#### **E. 1.7**

Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours. 2.

### **E. 2**

Accorder à A. \_\_\_\_\_ le droit de consulter les pièces et échanges intervenus entre l'Administration fédérale des contributions et les autorités ougandaises s'agissant de l'octroi de l'assistance administrative pour la période allant du (...) 2014 au (...) 2019.  
Principalement

#### **E. 2.1**

La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; moser/beusch/kneubühler/kayser, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3e éd., 2022, n°2.149 ; häfelin/müller/uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n°1146 ss).

#### **E. 2.2**

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

#### **E. 2.3**

En l'espèce, la recourante souligne en particulier ne pas s'opposer à l'échange d'informations bancaires avec l'Ouganda dans son principe, mais elle conteste l'étendue de la période

concernée par l'échange ainsi que le contenu des informations et documents que l'AFC envisage de communiquer à l'URA. En substance, la recourante se plaint que dans la mesure où les informations que l'AFC prévoit de transmettre à l'URA visent des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la MAC pour la Suisse et que la condition à l'application rétroactive de la Convention susmentionnée au sens de l'art. 28 al. 7 MAC ne serait pas remplie, l'AFC aurait violé le champ d'application temporel de la MAC. En outre, l'AFC ne lui ayant pas donné accès à l'intégralité du dossier, elle aurait violé son droit d'être entendue. La recourante relève encore qu'en se satisfaisant des simples allégations de l'autorité requérante pour analyser la condition de la rétroactivité de la MAC, l'AFC violerait le principe de la bonne foi. La recourante affirme par ailleurs que l'URA alléguerait faussement avoir contacté les locataires des propriétés commerciales dont la demande fait mention, en violation du principe de subsidiarité. Finalement, certains documents bancaires que l'AFC prévoirait de transmettre ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable et l'autorité inférieure se livrerait à une pêche aux renseignements prohibée. Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra) ainsi que la forme de celle-ci (consid. 4 infra). Le Tribunal analysera ensuite la prétendue violation du droit d'être entendu de la recourante, qui est un grief de nature formelle (consid. 5 infra). Les questions matérielles relatives aux autres points contestés seront ensuite abordées (consid. 6 ss infra). 3.

### **E. 3**

Annuler la décision de l'Administration fédérale des contributions du 27 juillet 2020 et lui renvoyer le dossier pour nouvelle décision sur la base des principes suivants: 3.1.Limitation de l'échange d'information à la période allant du (...) 2017 au (...) 2018; 3.2.Limitation des informations et documents bancaires à communiquer aux autorités ougandaises aux seuls relevés du compte n° (...) de la société A.\_\_\_\_\_, sur lesquels toutes les écritures relatives aux débits de ces comptes seront caviardés (sic), et à l'exclusion de tout document d'ouverture de compte et/ou documents KYC.

#### **E. 3.1**

L'assistance administrative avec l'Ouganda n'est actuellement régie par aucune Convention bilatérale de double imposition mais par la MAC (en vigueur pour la Suisse depuis le 1er janvier 2017 [RO 2016 3071] et pour l'Ouganda depuis le 1er septembre 2016).

#### **E. 3.2**

Conformément à l'art. 5 par. 1 MAC, en lien avec l'art. 4 par. 1 MAC, l'Etat requis fournit, à la demande de l'Etat requérant, tout renseignement concernant une personne ou une transaction déterminée, susceptible d'être pertinent pour l'application ou l'exécution de sa législation interne relative aux impôts visés par la Convention. S'agissant des impôts visés par la MAC (art. 2 MAC), la Suisse a émis une réserve au sens de l'art. 30 par. 1 let. a MAC et ne fournit pas d'assistance administrative en ce qui concerne les impôts qui relèvent de l'une des catégories énoncées à l'art. 2 par. 1 let. b ch. ii à iv MAC (ch. 1 « Réserves et déclarations » ; RS 0.652.1).

#### **E. 3.3**

En l'espèce, l'autorité requérante a fondé sa demande sur l'art. 5 MAC. La requête, qui se rapporte à la période du (...) 2012 au (...) 2019, porte sur l'impôt sur le revenu. Dans la mesure où cet impôt n'est pas compris dans la réserve émise par la Suisse, les dispositions

de la Convention devraient s'appliquer à la présente cause quant à la matière.

#### **E. 3.4**

S'agissant de la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative, selon l'art. 28 par. 6 MAC, les dispositions de la présente Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, s'appliquent à l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1er janvier, ou après le 1er janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, entrera en vigueur à l'égard d'une Partie ou, en l'absence de période d'imposition, elles s'appliquent à l'assistance administrative portant sur des obligations fiscales prenant naissance le 1er janvier, ou après le 1er janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, entrera en vigueur à l'égard d'une partie. Pour chaque relation bilatérale, il faut définir la date à partir de laquelle l'assistance administrative peut être fournie, étant précisé que la Convention doit être applicable par les deux parties. La date pertinente à cet effet correspond soit à la date d'entrée en vigueur pour la Suisse, soit, si elle est survenue à une date ultérieure, à l'entrée en vigueur pour l'autre partie. Il découle de ce qui précède qu'en règle générale, seules les obligations fiscales nées dès le 1er janvier 2018 peuvent faire l'objet d'une demande d'assistance administrative en Suisse (Message MAC FF 2015 5121, 5154).

#### **E. 3.5**

Par ailleurs, selon l'art. 28 par. 7 MAC, les dispositions de la présente Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, prendront effet à compter de sa date d'entrée en vigueur à l'égard d'une Partie, pour ce qui concerne les affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la Partie requérante portant sur des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures. En d'autres termes, l'art. 28 par. 7 MAC prévoit une exception au principe établi au paragraphe 6. Ainsi, l'application de l'art. 28 par. 7 MAC permet à l'état requérant de demander après l'entrée en vigueur de la Convention des renseignements qui se rapportent à des périodes d'imposition antérieures à l'entrée en vigueur de la MAC (Message MAC FF 2015 5121, 5153).

#### **E. 3.6**

La Suisse a émis une réserve au sens de l'art. 30 par. 1 let. f MAC s'agissant de l'application de l'art. 28 par. 7 MAC (ch. 5 « Réserves et déclarations » ; RS 0.652.1). Il découle notamment de cette réserve que l'exception prévue par l'art. 28 par. 7 MAC s'applique exclusivement pour l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1er janvier, ou après le 1er janvier de la troisième année précédant celle où la Convention est entrée en vigueur à l'égard d'une partie. La Convention étant entrée en vigueur le 1er janvier 2017 pour la Suisse, celle-ci ne peut accorder l'assistance administrative que pour des périodes d'imposition à partir du 1er janvier 2014 pour autant qu'ils s'agissent d'affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de l'Etat requérant (Message MAC FF 2015 5121, 5154 ; également Peter Hongler/Vangelis Kalaitzidakis, in : Zweifel/Beusch/Oesterhelt [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Amtshilfe, 2020, § 2 n° 198).

#### **E. 3.7**

En l'espèce, la recourante reproche à l'AFC de suivre « aveuglément » les déterminations de l'URA quant à la réalisation de la condition posée par l'art. 28 par. 7 MAC. Elle allègue ne pas avoir pu se déterminer concrètement sur la nature pénale de l'enquête menée contre la

personne concernée ni sur le caractère intentionnel des infractions en question, dès lors où elle n'a pas eu accès à la requête d'assistance du (...) 2019 mais qu'au résumé de celle-ci établi par l'autorité requérante le (...) 2019. En outre, elle reproche à l'AFC de prévoir de transmettre des renseignements pour l'année 2019, alors même que la période fiscale y relative n'était pas encore écoulée au moment de la demande, en violation du principe de subsidiarité. Il en découle que l'assistance administrative devrait se limiter aux informations relatives à la période allant du (...) 2017 au (...) 2018. Finalement, la recourante ajoute que la personne concernée n'est informée d'aucune enquête fiscale ouverte à son encontre en Ouganda, laquelle n'est au surplus pas résidente fiscale de cet Etat, informations que l'autorité requérante aurait intentionnellement omis de taire, entretenant de la sorte une certaine confusion sur l'objet et la nature de leur enquête.

### **E. 3.8**

A titre liminaire, la Cour de céans précise que le grief de la recourante relatif à la violation de son droit d'être entendue et plus particulièrement de son droit de consulter l'intégralité du dossier sera traité dans le considérant 5 ci-après et que le grief en lien avec la violation du principe de subsidiarité sera abordé dans le considérant 9 ci-après.

### **E. 3.9**

En l'espèce, le Tribunal constate qu'il ressort de la demande du (...) 2019, respectivement de son résumé, que B.\_\_\_\_\_ est fortement soupçonné de fraude fiscale en Ouganda et qu'une enquête pénale est actuellement menée à son encontre : « [this] request for information is in relation to an ongoing criminal investigation by Uganda Revenue Authority (URA) into the financial affairs of B.\_\_\_\_\_ » (résumé du [...] 2019 ch. 2 ; demande du (...) 2019 p. 1)). En substance, il découle du contenu de la demande et de son résumé que la personne concernée possède des propriétés commerciales en Ouganda dont il tire des revenus locatifs. Une partie des revenus provenant de ces propriétés est déposée sur les comptes bancaires de l'intéressé en Ouganda. L'autre partie des revenus locatifs provenant de ses diverses propriétés est quant à elle directement déposée sur un compte auprès de C.\_\_\_\_\_ SA. En outre, les faits décrits par l'URA constituent des actes intentionnels, à savoir l'omission de déclarer les loyers perçus au fisc ougandais. Elle précise à ce sujet : « Uganda Revenue Authority has reason to believe that, the taxpayer under-declares his income arising out of his commercial properties in Uganda » (résumé du [...] 2019 ch. 2). Finalement, il ressort des pièces du dossier de l'autorité requérante que le compte sur lequel a été créditée une partie des revenus locatifs est détenu par la recourante.

### **E. 3.10**

L'art. 28 par. 7 MAC énonce que toute affaire fiscale qui fait intervenir un acte intentionnel passible de poursuites pénales en vertu du droit pénal de la partie requérante peut porter sur des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures. Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de souligner que la simple indication par l'autorité requérante que les faits décrits sont constitutifs d'un comportement intentionnel pénalement répréhensible sur son territoire suffit (arrêt du TAF A-6857/2019 du 13 décembre 2021 consid. 4.2.2).

### **E. 3.11**

Contrairement à ce que prétend la recourante, la décision de l'AFC ne repose pas uniquement sur l'indication prétendument non étayée d'une « ongoing criminal investigation », dans la mesure où l'URA expose, certes de manière concise, mais suffisante, le complexe de faits sur lequel elle se base pour requérir le transfert d'informations se rapportant à des

périodes d'imposition antérieures à l'entrée en vigueur de la Convention en Suisse. Il sied de relever qu'il ressort explicitement du texte du résumé de la demande d'assistance qu'une enquête pénale est ouverte à l'encontre de la personne concernée en Ouganda, en lien avec les affaires financières de cette dernière. Que B. \_\_\_\_\_ soit ou non résident ougandais n'y change rien. L'autorité requérante considère que son comportement est constitutif d'actes intentionnels susceptibles de poursuites pénales. Les faits exposés par l'autorité fiscale ougandaise dans sa demande, respectivement son résumé, sont déjà suffisants pour retenir que la présente affaire fait intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal ougandais. A ce propos, il sied de relever que l'existence ou non d'actes intentionnels relevant du droit pénal n'a pas à être prouvée au stade de l'assistance administrative. A ce stade, il suffit d'établir si les éléments avancés par l'autorité requérante sont suffisants pour permettre d'accorder l'assistance administrative. Compte tenu du principe de la bonne foi, laquelle est toujours présumée dans les relations internationales, l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant. Les éléments de faits avancés dans la demande sont ainsi présumés conformes à la vérité et il aurait appartenu à la recourante de démontrer que ces éléments seraient faux, ce qu'elle ne fait en l'espèce pas. Au surplus, le Tribunal relève que l'autorité inférieure a d'emblée exclu - à juste titre - l'échange d'informations antérieures au (...) 2014 en n'accordant l'assistance administrative qu'à partir du (...) 2014 (consid. 3.6 supra). Dès lors, les renseignements que l'AFC entend transmettre à l'autorité fiscale ougandaise portent sur une période qui entre dans le champ d'application temporel de l'art. 28 par. 7 MAC.

### **E. 3.12**

Sur le vu de ce qui précède, le Tribunal de céans retient que la demande d'assistance administrative litigieuse entre dans le champ d'application tant matériel que temporel de l'art. 28 par. 7 MAC et que l'ensemble des dispositions de la Convention lui sont applicables. Le grief de la recourante étant mal fondé, il convient de le rejeter. 4.

### **E. 4**

Condamner l'Administration fédérale des contributions au paiement des frais de la présente procédure.

#### **E. 4.1**

Sur le plan formel, l'art. 18 par. 1 MAC prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (a) l'autorité ou le service qui est à l'origine de la demande présentée par l'autorité compétente ; (b) le nom, l'adresse ou tous les autres détails permettant d'identifier la personne au sujet de laquelle la demande est présentée ; (c) la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir le renseignement qu'elle demande ; (e) ou la nature et l'objet des documents à notifier. Enfin, la demande doit contenir (f) les informations indiquant si elle est conforme à la législation et à la pratique administrative de l'Etat requérant et si elle est justifiée au regard de l'art. 21 par. 2 let. g MAC. En outre, la demande d'assistance administrative doit être rédigée dans l'une des langues officielles de l'OCDE et du Conseil de l'Europe ou dans une langue convenue bilatéralement par les parties contractantes concernées (art. 25 MAC).

#### **E. 4.2**

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. 4.3**

L'art. 18 MAC correspond à la norme de l'OCDE et doit de ce fait être interprété en particulier à la lumière de l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire y afférent, sur lequel se fondent la plupart des clauses d'assistance administrative dans les conventions de double imposition (Message MAC FF 2015 5121, 5147). Il en découle que la jurisprudence relative à l'assistance administrative fondée sur des conventions de double imposition peut être appliquée par analogie aux demandes d'assistance administrative fondées sur la MAC.

#### **E. 4.4**

En l'espèce, dans la mesure où l'autorité requérante s'est opposée, en l'application de l'art. 15 al. 2 LAAF, à ce que certaines pièces du dossier soient remises à la recourante, seul un résumé de la requête, établi par l'autorité fiscale ougandaise, a été transmis à la recourante. L'examen des conditions de formes posées par l'art. 18 MAC portera dès lors tant sur la demande du (...) 2019 que sur son résumé.

#### **E. 4.5**

Le Tribunal de céans constate que la demande d'entraide et son résumé, rédigés en anglais, contiennent l'ensemble des informations énumérées à l'art. 18 MAC. En effet, tant la demande que son résumé indiquent l'autorité ougandaise compétente requérant l'assistance administrative, l'identité de la personne concernée et les renseignements requis. En outre, mention est faite que la demande d'assistance administrative est conforme à la législation et à la pratique administrative de l'Etat requérant et qu'elle est justifiée au regard de l'art. 21 par. 2 let. g MAC, de sorte que la pertinence vraisemblable est en principe présumée remplie. 5.

#### **E. 5**

Condamner l'Administration fédérale des contributions au paiement à la Recourante d'une indemnité à titre de dépens. Subsidiairement

#### **E. 5.1**

L'art. 29 al. 2 Cst. garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3).

#### **E. 5.2**

Dans le domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, le droit d'être entendu est garanti et concrétisé par les art. 14 et 15 al. 1 LAAF (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TAF A-4167/2020 du 18 janvier 2021 consid. 5.3). L'art. 15 al. 1 LAAF prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. L'art. 15 al. 2 LAAF permet toutefois à l'Administration fédérale, à condition que l'autorité étrangère émette des motifs

vraisemblables de garder le secret, de refuser à la personne habilitée à recourir la consultation des pièces concernées, en application de l'art. 27 PA (arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3 ; décision incidente du TAF A-6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2 ; arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3). En outre, le Tribunal fédéral a aussi déjà considéré que, dans certaines conditions, des échanges d'e-mails entre les autorités constituent des actes administratifs internes qui ne sont pas sujets au droit de consulter le dossier (arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3). L'art. 15 al. 2 LAAF n'a pas une portée autonome. Il reproduit le contenu des art. 26 à 33 PA, en observant la circonstance que, dans la procédure d'assistance administrative, l'autorité requérante peut avoir un intérêt à la confidentialité pouvant s'opposer à la consultation du dossier (arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.3). Cela dit, ces dispositions concernent la procédure de première instance devant l'AFC (décision incidente du TAF A-5694/2017 du 21 février 2018 consid. 2.4). S'agissant de la procédure devant le TAF, le droit à la consultation du dossier s'évalue à l'aune de la PA (décision incidente du TAF A 5694/2017 du 21 février 2018 consid. 2.4). Selon l'art. 26 PA, le droit de prendre connaissance du dossier ne vaut pas pour tous les documents sans exception qui touchent, de près ou de loin, à la procédure, mais seulement pour ceux qui se rapportent à la cause elle-même et qui peuvent avoir une influence sur la décision à prendre (décision incidente du TAF A 6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2). Quoiqu'il en soit, la consultation d'une pièce du dossier peut être refusée lorsque des intérêts publics importants de la Confédération ou l'intérêt d'une enquête officielle non encore close l'exigent (art. 27 al. 1 let. a et c PA ; arrêt du TAF A-7956/2016 du 8 novembre 2017 consid. 2.2.6 [en lien avec l'art. 27 al. 1 let. b PA]) ; A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 3.2.1). En vertu de l'art. 27 al. 2 PA, le refus d'autoriser la consultation des pièces ne peut s'étendre qu'à celles qu'il y a lieu de garder secrètes. L'application de l'art. 27 PA dépend fondamentalement d'une pesée d'intérêts que le juge doit opérer en fonction des circonstances du cas particulier (décisions incidentes du TAF A-5694/2017 du 21 février 2018 consid. 2.3 ; A 6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2). Cela dit, le refus de consulter les pièces doit rester exceptionnel et s'apprécier d'une manière restrictive (arrêt du TAF A-2322/2017 du 9 avril 2018 consid. 3.3). Selon l'art. 28 PA, une pièce dont la consultation a été refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (arrêt du TF 2C\_609/2015 ; 2C\_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-5541/2014 du 31 mai 2016 consid. 3.1.3).

### **E. 5.3**

En l'espèce, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue dans la mesure où elle n'a pas eu accès à toutes les pièces du dossier devant l'autorité inférieure. En substance, elle reproche à l'autorité inférieure de ne pas lui avoir donné accès à la requête de l'autorité fiscale ougandaise et aux documents qui démontreraient que l'affaire fiscale en question ferait intervenir un acte intentionnel passible de poursuite en vertu du droit pénal ougandais. A cet égard, le résumé de la requête de l'URA ne lui permettrait pas d'établir que les conditions de l'art. 28 al. 7 et 30 al. 1 let. f MAC auraient été remplies. Dans ces circonstances, la recourante n'aurait pas pu se déterminer sur la prétendue procédure pénale ouverte à l'encontre de B. \_\_\_\_\_ en Ouganda.

### **E. 5.4**

In casu, faisant suite à une demande de l'AFC, l'autorité requérante a expressément requis, par courriel du 14 novembre 2019, que la requête d'assistance administrative du (...) 2019 et la correspondance qu'elle a entretenue avec l'autorité inférieure ne soient pas communiquées à la recourante.

#### **E. 5.5**

Le Tribunal relève d'abord que la correspondance entre l'AFC et l'autorité requérante dont la confidentialité est requise est constitutive d'un échange interne d'explications entre autorités n'ayant pas d'incidence sur l'évaluation des conditions formelles et matérielles de l'assistance administrative. S'agissant de la demande d'entraide, il sied de relever qu'un résumé a été remis à la recourante le 18 février 2020 et que des extraits de la requête de l'URA faisant état des déclarations de cette dernière, relatives au respect des principes de subsidiarité, de réciprocité et de confidentialité lui ont été transmis le 16 juin 2020. L'ensemble des documents fournis à la recourante est suffisant pour l'examen de la recevabilité de la requête d'assistance administrative (consid. 4 infra). Le résumé remis à la recourante est clair et il relate de manière abrégée mais exacte le contenu de la demande et les faits sur lesquels l'autorité fiscale ougandaise se base pour requérir l'entraide. La recourante a ainsi eu accès à toutes les informations nécessaires pour analyser si les conditions de l'assistance administrative étaient remplies.

#### **E. 5.6**

Le Tribunal de céans relève encore que l'URA a fait valoir des motifs essentiels de garder le secret. Il sied ici de relever, à l'instar de l'autorité inférieure (réponse de l'AFC du 16 octobre 2021 p. 3), que la divulgation de certaines pièces du dossier créerait manifestement des difficultés dans les relations entre les autorités fiscales des deux pays et mettrait en péril l'intérêt public de la Confédération à maintenir de bonnes relations internationales. En outre, la consultation de l'intégralité de la demande pourrait avoir pour conséquence de compromettre l'enquête pénale ouverte en Ouganda à l'encontre de la personne concernée. En l'état, l'intérêt public ici concerné permet ainsi de refuser la consultation de la requête d'entraide ainsi que de la correspondance entre l'AFC et l'autorité requérante. Au surplus, le Tribunal de céans relève que, même à supposer que les informations à garder confidentielles puissent avoir une incidence sur l'issue du litige, l'intérêt de la Confédération à garder de bonnes relations avec l'Ouganda prévaudrait.

#### **E. 5.7**

Au vu de ce qui précède, il sied de retenir que, par les informations qu'elle a obtenues, la recourante a eu connaissance des parties essentielles de la demande et de la correspondance, a pu s'exprimer sur l'affaire et a pu contester la décision de l'AFC. La Cour de céans constate ainsi que la procédure a été en tout point conforme aux exigences de la LAAF et de la PA. Il n'y a donc pas de violation du droit d'être entendu de la recourante. 6.

### **E. 6**

Annuler la décision de l'Administration fédérale des contributions du 27 juillet 2020 et lui renvoyer le dossier pour nouvelle décision sur la base des principes suivants :

6.1.Limitation de l'échange d'information à la période allant du (...) 2017 au (...) 2018;

#### **E. 6.1**

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

des conventions de doubles impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêt du TAF A-3888/2020 du 4 mai 2021 consid. 7.2.1 et les références citées).

## **E. 6.2**

La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 218 consid. 3.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.3), 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 et les références citées).

### **E. 6.2.1**

Caviardage, dans les relevés de compte, de toutes les écritures relatives aux débits du compte n° (...);

### **E. 6.2.2**

Suppression et caviardage, dans les documents d'ouverture de compte et/ou documents KYC, de tout document ou information concernant des tiers au sens des considérants.

## **E. 6.3**

La recourante allègue que l'AFC suivrait aveuglement les explications de l'autorité requérante, de manière contraire au principe de la bonne foi. De l'avis de la recourante, de nombreux éléments démontreraient pourtant qu'il serait douteux que la condition posée par les art. 28 al. 7 et 30 al. 1 let. f MAC à l'application rétroactive de la MAC soit remplie. Premièrement, la décision querellée s'appuierait principalement sur l'indication - considérée par la recourante comme non étayée - d'une « ongoing criminal investigation » et sur les correspondances entre l'autorité requérante et l'AFC auxquelles elle n'a pas eu accès. Aussi, en ne précisant pas que B.\_\_\_\_\_ n'était pas résident fiscal ougandais pendant la période sous contrôle, l'autorité requérante entretiendrait une confusion entre la nature et l'objet de son enquête. Dans ces circonstances, la demande d'assistance administrative serait contraire à la bonne foi.

## **E. 6.4**

Le Tribunal de céans relève à ce propos que 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. Or la recourante n'apporte aucun élément établi et concret propre à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. En effet, aucun élément au dossier ne permet d'admettre que l'autorité requérante agirait de manière contraire à la bonne foi. Au contraire, l'URA décrit de manière claire le complexe de faits sur laquelle la demande d'entraide se fonde ainsi que le but fiscal recherché. A ce propos, l'URA expose que B.\_\_\_\_\_ possède plusieurs propriétés en Ouganda et qu'il est soupçonné de ne pas avoir déclaré l'ensemble des revenus locatifs y relatifs. Sur la base des pièces en sa possession, l'autorité fiscale ougandaise a déterminé qu'une partie des revenus locatifs avait directement été versée sur un compte

bancaire en Suisse détenu formellement par la recourante. L'URA cherche ainsi à déterminer si la législation fiscale ougandaise a été appliquée correctement et, le cas échéant, à fixer le montant total des revenus locatifs non déclaré pendant la période visée. En outre, l'autorité requérante indique explicitement qu'une enquête pénale est en cours à l'encontre de B. \_\_\_\_\_ en lien avec ces mêmes faits. Quoi qu'en dise la recourante, la portée donnée au principe de bonne foi ne peut pas être considérée comme excessive. Le Tribunal rappelle en outre qu'il suffit que l'Etat requérant spécifie dans sa demande que les faits décrits sont constitutifs d'un comportement intentionnel pénalement répréhensible sur son territoire (consid. 3.10 supra). Dans tous les cas, les autorités suisses n'ont pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger et 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).

### **E. 6.5**

Au vu de ce qui précède, le Tribunal ne constate aucune violation du principe de la bonne foi. 7.

### **E. 7**

Condamner l'Administration fédérale des contributions au paiement des frais de la présente procédure.

#### **E. 7.1**

Selon l'art. 5 par. 1 MAC, à la demande de l'Etat requérant, l'Etat requis lui fournit tout renseignement visé à l'art. 4 concernant une personne ou une transaction déterminée. En outre, selon l'art. 4 par. 1 MAC, les parties échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de leurs législations internes relatives aux impôts visés par la présente Convention. La condition de la pertinence vraisemblable de l'art. 4 par. 1 MAC est conforme à la norme internationale d'assistance administrative en matière fiscale. On exclut ainsi les mesures servant uniquement à la recherche de preuves (pêche aux renseignements ou « fishing expeditions ») ou l'échange de renseignements non pertinents pour l'imposition d'un contribuable donné ou d'un groupe déterminé de personnes. Le principe énoncé au par. 1 est précisé aux art. 4 à 9 MAC (Message MAC FF 2015 5121, 5138). L'échange de renseignements sur demande prévu par la MAC correspond sur le fond et quant à sa portée à la norme de l'OCDE telle qu'elle figure en particulier à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans le commentaire y afférent (Message MAC FF 2015 5121, 5139). Les dispositions de la MAC sur le principe de la pertinence vraisemblable sont en particulier comparables aux dispositions correspondantes dans les conventions de double imposition. Il en découle que la jurisprudence relative à l'assistance administrative fondée sur des conventions de double imposition peut être appliquée par analogie aux demandes d'assistance administrative fondées sur la MAC (arrêt du TAF A-3576/2020 du 1er mars 2021 consid. 2.2.2).

#### **E. 7.2**

Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable - clé de voûte de l'échange de renseignements (entre autres, ATF 144 II 206 consid. 4.2) - a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. 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 révèlent 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).

### **E. 7.3**

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 (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3 ; [sur la condition de la bonne foi, consid. 6 supra]). 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 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1).

### **E. 7.4**

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 pas vraisemblablement pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

### **E. 7.5**

Selon la recourante, dans la mesure où ni elle, ni la personne concernée ne sont assujetties en Ouganda et où le but fiscal visé par la demande est l'assujettissement limité de B.\_\_\_\_\_ en lien avec des revenus locatifs, la question de la pertinence vraisemblable devrait s'examiner avec une retenue particulière. Or, elle estime que l'AFC n'aurait pas suffisamment analysé les éléments et indications figurant dans la documentation bancaire et leurs liens potentiels avec le but fiscal visé par la demande, négligeant ainsi l'examen de la pertinence vraisemblable. De l'avis de la recourante, seuls les relevés bancaires permettraient d'établir si des loyers ont été perçus par son intermédiaire sans être déclarés en Ouganda. Ainsi, une grande partie des documents que l'AFC prévoit de transmettre n'aurait aucun lien manifeste avec le but fiscal visé par la demande d'assistance, raison pour laquelle la recourante s'oppose à l'envoi de tous les documents d'ouverture du compte et/ou documents KYC.

### **E. 7.6**

En l'occurrence, à la lecture de la demande d'assistance, respectivement de son résumé, auxquels le Tribunal doit se fier en vertu du principe de la bonne foi, l'URA relève que la personne concernée n'a pas déclaré légalement au fisc les revenus qu'elle a réalisés en Ouganda. Comme cela a déjà été constaté par le Tribunal (consid. 6.3 supra), la demande susmentionnée vise ainsi à obtenir les informations nécessaires afin de vérifier si la législation fiscale ougandaise a été appliquée correctement et à déterminer le cas échéant le montant des revenus locatifs perçus et non déclarés par B. \_\_\_\_\_ afin de procéder à sa correcte taxation. L'autorité requérante a par conséquent notamment requis de la Suisse les informations suivantes : « Is A. \_\_\_\_\_ known to you? If yes, kindly furnish us with the taxpayers profile. Please include incorporation details, directors, shareholders and beneficial owners of the company » ; « Does A. \_\_\_\_\_ acknowledge any incomes from properties in Uganda in their tax returns for the period under review? If yes, kindly furnish us with the tax returns for the period under review » ; « Bank statements and account opening details for the mentioned accounts and any other accounts controlled by B. \_\_\_\_\_ in the Switzerland for the period under review » et « Any other information that may be relevant for the conclusion of the case ». A la lecture de ces questions, l'on comprend aisément que l'autorité requérante cherche non seulement à déterminer les revenus locatifs non déclarés par la personne concernée mais également à déterminer les liens qui existent entre ce dernier et la recourante. Dans ces circonstances, tant les relevés bancaires que les documents d'ouverture du compte - qui permettront à l'URA de déterminer dans quel but le compte bancaire susmentionné a été ouvert, en particulier s'il l'a été dans celui de récolter des loyers de locataires en lien avec les propriétés de B. \_\_\_\_\_ - s'avèrent pertinents. En outre, B. \_\_\_\_\_ est soupçonné d'avoir éludé l'impôt sur le revenu et l'URA souhaite clarifier la manière dont ce dernier a procédé. Au vu des informations en possession de l'autorité requérante, il n'est pas impossible que la personne concernée ait mis en place une structure financière en Suisse en vue d'éluder l'impôt en Ouganda. Or les documents d'ouverture de compte bancaire, les autres accords et les documents KYC régissent la relation entre la banque et le client. Il découle de ce qui précède que les documents requis pourront servir à examiner ces différentes questions.

#### **E. 7.7**

Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que les documents requis par l'URA et dont la transmission est prévue ont un rapport direct avec l'état de fait décrit dans la demande et dans son résumé et qu'ils sont en tout cas potentiellement propres à être utilisés dans la procédure ougandaise. Par conséquent, la Cour de céans ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable par l'autorité fiscale ougandaise ou l'URA.

#### **E. 7.8**

Au surplus, quoi qu'en dise la recourante, la demande d'assistance administrative ne constitue pas une « fishing expedition » compte tenu de sa précision. Les informations requises par l'URA entrent parfaitement dans le but fiscal visé par la demande. Dans ces circonstances, la requête d'entraide n'est pas constitutive d'une « pêche aux renseignements ».

#### **E. 7.9**

La recourante estime encore que, si le Tribunal de céans décidait de transmettre à l'autorité requérante les documents d'ouverture de compte, l'AFC devrait dans tous les cas se voir renvoyer le dossier pour procéder à un tri des documents pertinents, subsidiairement pour

procéder à un caviardage des informations qui concernent des tiers n'ayant aucun lien avec les affaires fiscales de la personne concernée, puisque ces informations n'auraient aucune pertinence au vu du but de la demande. A cet égard, la recourante précise que durant la période sous contrôle, elle entretenait de nombreuses relations contractuelles avec divers tiers qui n'auraient aucun lien avec la personne concernée ni avec l'Etat requérant. Ainsi, les documents susmentionnés n'auraient aucune pertinence pour examiner la situation fiscale de B.\_\_\_\_\_ en Ouganda.

#### **E. 7.10**

En l'espèce, dans la mesure où la recourante ne devrait pas être légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (ATF 147 II 116 consid. 6.2 ; 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2), le grief de la protection des tiers invoqué par la recourante, devrait être considéré comme irrecevable.

#### **E. 7.11**

Selon l'art. 17 al. 2 LAAF, l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents. Elle les extrait ou les rend anonymes. Par ailleurs, 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 (art. 5 al. 2 Cst.). 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 et qui sont ainsi le fruit d'un pur hasard sans lien avec la situation). 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 (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées).

#### **E. 7.12**

En l'espèce, le Tribunal note que l'autorité inférieure a examiné, à la lumière de la condition de la pertinence vraisemblable, si les données concernant les tiers figurant dans la documentation qu'elle envisage de transmettre à l'URA présentaient un lien avec l'objet de la demande. À l'instar de l'autorité inférieure, le Tribunal relève que les noms des tiers mentionnés dans les informations dont la transmission est envisagée présentent tous une relation directe avec le compte bancaire concerné (voir à ce sujet l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2). Ainsi, les informations requises sont constitutives du complexe de faits que l'autorité requérante cherche à éclaircir par sa demande, à savoir si des versements en lien avec les loyers des propriétés de la personne visée ont été cachés. Pour ce motif et les raisons déjà exposées (consid. 7.6 supra), le Tribunal retient que la transmission des noms des tiers, telle qu'envisagée par l'AFC, est proportionnée et conforme au droit (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées). Le Tribunal relève encore que l'AFC a d'ores et déjà procédé aux caviardages des données n'ayant aucun lien de connexité avec la demande de l'autorité fiscale ougandaise.

#### **E. 7.13**

Il découle de ce qui précède que, dans la mesure où il serait recevable, le grief du recourant devrait de toute façon être rejeté. Le Tribunal rappelle au demeurant que les tiers dont les

noms apparaissent sur de tels documents sont protégés par le principe de spécialité (consid. 8 infra).

## **E. 8**

Condamner l'Administration fédérale des contributions au paiement à la Recourante d'une indemnité à titre de dépens. E.b Par réponse du 16 octobre 2020 adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours. E.c Par réplique du 5 novembre 2020 et duplique du 21 décembre 2020, la recourante et l'autorité inférieure ont persisté dans leurs conclusions respectives. F. Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après. Droit : 1.

### **E. 8.1**

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-5047/2018 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 ; 147 II 13 consid. 3.4). 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 ; A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

### **E. 8.2**

La jurisprudence précitée - qui concerne des demandes d'assistance administrative fondées sur des conventions de double imposition - est également applicable aux demande d'assistance fondée sur la MAC. En effet, l'art. 22 par. 2 MAC est identique en termes de contenu à l'art. 26 al. 2 du Modèle de convention de l'OCDE, sur lequel se fondent la plupart des clauses d'assistance administrative dans les conventions de double imposition.

### **E. 8.3**

En l'espèce, selon le chiffre 4 du dispositif de la décision de l'AFC du 27 juillet 2020 : [L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes ougandaises que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues la Convention (art. 22 par. 1 MAC). Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où la recourante n'a fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale ougandaise, 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 (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 4 du dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de B. \_\_\_\_\_ dans le cadre d'une procédure fiscale conformément à l'art. 22 MAC.

### **E. 9.1**

L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'éléments concrets, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5 ; 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6).

### **E. 9.2**

Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignements. Une source de renseignements 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 (notamment arrêts du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.5.2 ; A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 2.7.2).

### **E. 9.3**

Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de souligner que la déclaration d'impôts représente une source habituelle de renseignement (arrêt du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4). En effet, considérer qu'un Etat peut obtenir des informations alors même que le contribuable concerné n'a pas encore eu l'occasion de déclarer correctement et spontanément ses revenus reviendrait à violer le principe de subsidiarité, ce qui contredit les intentions des Etats parties (arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 8.2 ; A-6037/2017 du 8 janvier 2019 consid. 2.7.1 et 4.1.3). Pour déterminer si le principe de la subsidiarité a été respecté, il faut se placer au moment de la demande (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1).

### **E. 9.4**

Savoir si le délai pour déposer une telle déclaration était échu ou non lorsque l'autorité requérante a formulé sa demande est une question relevant du droit interne de l'Etat requis. Il en découle qu'à moins d'un doute sérieux, l'AFC peut présumer que l'autorité requérante a respecté le principe de subsidiarité lorsqu'elle formule sa demande d'entraide. Toutefois, si la personne concernée fait valoir, sur la base d'une motivation étayée, qu'au jour de la demande, le délai pour déposer la déclaration fiscale était encore ouvert pour une période fiscale visée par la demande, l'AFC est tenue de demander des clarifications à ce propos à l'autorité requérante (arrêts du TF 2C\_716/2020 du 18 mai 2021 consid. 2.2 ss ; 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.5). La communication des renseignements concernés dépend ensuite de la réponse obtenue. L'Etat requérant peut confirmer ultérieurement, soit après l'expiration du délai de dépôt de la déclaration fiscale, que les informations requises sont toujours vraisemblablement pertinentes. Un tel comportement de la part de l'autorité requérante ne viole alors pas le principe de subsidiarité (arrêts du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.5 et 6.6 ; 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.1 ; arrêt du TAF A-108/2020 du 25 juin 2021 consid. 6.7 ; A-3482/2018 du 5

août 2019 consid. 8 et références citées, a contrario).

### **E. 9.5**

En l'espèce, la recourante met en doute l'affirmation de l'autorité requérante selon laquelle le principe de subsidiarité serait respecté. A ce propos, elle relève qu'au moment où la demande d'assistance administrative du 26 août 2019 a été déposée, portant sur la période de (...) 2012 à (...) 2019, l'année fiscale 2019 n'était pas encore écoulée. Le principe de subsidiarité ne serait ainsi pas respecté pour la période allant du (...) au (...) 2019. En outre, la recourante indique que le seul locataire des propriétés de B.\_\_\_\_\_ serait la société D.\_\_\_\_\_. Or, cette société serait détenue à 100% par l'Etat ougandais. Les déclarations de l'URA selon lesquelles elle aurait tenté, sans succès, d'obtenir des informations directement auprès des locataires s'avèreraient dès lors fausses. Finalement, la recourante allègue que l'URA n'aurait entrepris aucune démarche directement auprès de B.\_\_\_\_\_ dans la mesure où ce dernier n'aurait pas été informé qu'une enquête fiscale était ouverte à son encontre.

### **E. 9.6**

Si, comme en l'espèce, l'autorité fiscale étrangère soupçonne un contribuable de ne pas avoir intégralement déclaré ses éléments de revenus et fortune, 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). 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). Pour rappel, 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. 9.7**

Par ailleurs, le Tribunal constate qu'il est possible que la période fiscale 2019 n'était pas encore écoulée au jour de l'introduction de la demande d'assistance administrative du (...) 2019, respectivement que le délai de dépôt de la déclaration fiscale de la personne concernée n'était pas encore échu. Ainsi, considérer que l'autorité requérante pouvait obtenir des informations pour l'année fiscale 2019, alors même que la personne concernée aurait encore pu déclarer correctement et spontanément ses revenus, postérieurement au dépôt de dite demande, reviendrait à violer le principe de subsidiarité (consid. 9.4 supra). Cette question n'a néanmoins pas à être tranchée dans la présente espèce. En effet, le principe de subsidiarité doit être considéré comme respecté à moins que la déclaration susmentionnée puisse être considérée comme invalide dès le départ en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêt du TF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 7.2). In casu, le Tribunal constate que l'autorité requérante a indiqué dans sa requête que : « We have undertaken all reasonable measures at our disposal to obtain the information and failed including correspondences with the tenants occupying B.\_\_\_\_\_ 's property » (demande du (...) 2019 rubrique 2.4). Dans la mesure où cette déclaration doit s'interpréter à l'aune de la confiance mutuelle qui s'impose entre les Etats en droit international public, elle lie l'Etat requis. En outre, l'autorité inférieure et l'URA ont échangé

de nombreux courriels entre février et septembre 2020, dans lesquels la deuxième citée indique être toujours dans l'attente des renseignements requis. Il en découle qu'aux dates des différents courriels, en particulier du dernier daté du 17 septembre 2020, les informations demandées étaient toujours vraisemblablement pertinentes au regard de l'URA. Au surplus, le Tribunal rappelle que la Suisse n'a pas les moyens pour vérifier l'application du droit étranger (consid. 9.6 supra).

#### **E. 9.8**

S'agissant de la pièce produite par la recourante pour démontrer que les propriétés de B.\_\_\_\_\_ seraient uniquement louées à la société D.\_\_\_\_\_, le Tribunal relève qu'il s'agit de la page 3 du document « Know your transactions. Domiciliary company / Patrimonial structure / associations ». Cette pièce provient de la documentation bancaire liée au compte n° (...) détenu par la recourante et dont la personne concernée était l'un des ayants droits économiques. A l'instar de l'autorité inférieure, le Tribunal relève que cette pièce ne prouve aucunement qu'il n'y aurait eu qu'un seul locataire durant la période sous contrôle. Ce document se limite à indiquer que, durant les années 2015 et 2016, des transactions ont été effectuées sur le compte susmentionné par la société D.\_\_\_\_\_. La Cour de cassation retient ainsi que les allégations de la recourante ne sont pas de nature à infirmer la déclaration de l'Etat requérant qui bénéficie d'une confiance particulière au regard du principe de la bonne foi internationale. Dans ces circonstances, il sied de retenir que le comportement de l'URA ne viole pas le principe de subsidiarité.

#### **E. 10**

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.

#### **E. 11**

La recourante, qui succombe, doit 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. 12**

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. 13**

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)

#### **E. 28**

septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (Loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1), entrée en vigueur le 1er février 2013 (RO 2013 231, 239), pour autant que la MAC n'en dispose pas autrement (art. 1 al. 2 LAAF). Le principe posé par l'art. 21 par. 1 MAC signifie pour la Suisse que les prescriptions de la LAAF et la pratique des autorités fiscales suisses ne sont pas affectées par la Convention et doivent être respectées, sans toutefois mettre en péril le

A-4317/2020 Page 7 but de la MAC (Message du Conseil fédéral relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale], ci-après : Message MAC FF 2015 5121, 5148). En l'espèce, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de la LAAF dans la mesure où elle a été déposée le (...) 2019 (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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32]). 1.3 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF – 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 LAAF). 1.4 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). 1.5 En l'espèce, l'AFC a informé la recourante de la procédure en cours au sens de l'art. 14 al. 2 LAAF et lui a notifié la décision finale du 27 juillet 2020 en qualité de personne habilitée à recourir (Faits, D. supra). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que la recourante dispose d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant, la qualité pour recourir (art. 48 PA et 19 al. 2 LAAF) lui est reconnue. 1.6 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-2547/2021 du 27 janvier 2022 consid. 1.5). 1.7 Cela étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

A-4317/2020 Page 8 2. 2.1 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA ; MO-SER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3e éd., 2022, n°2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., 2016, n°1146 ss). 2.2 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c). 2.3 En l'espèce, la recourante souligne en particulier ne pas s'opposer à l'échange d'informations bancaires avec l'Ouganda dans son principe, mais elle conteste

l'étendue de la période concernée par l'échange ainsi que le contenu des informations et documents que l'AFC envisage de communiquer à l'URA. En substance, la recourante se plaint que dans la mesure où les informations que l'AFC prévoit de transmettre à l'URA visent des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la MAC pour la Suisse et que la condition à l'application rétroactive de la Convention susmentionnée au sens de l'art. 28 al. 7 MAC ne serait pas remplie, l'AFC aurait violé le champ d'application temporel de la MAC. En outre, l'AFC ne lui ayant pas donné accès à l'intégralité du dossier, elle aurait violé son droit d'être entendue. La recourante relève encore qu'en se satisfaisant des simples allégations de l'autorité requérante pour analyser la condition de la rétroactivité de la MAC, l'AFC violerait le principe de la bonne foi. La recourante affirme par ailleurs que l'URA alléguerait faussement avoir contacté les locataires des propriétés commerciales dont la demande fait mention, en violation du principe de subsidiarité. Finalement, certains documents bancaires que l'AFC prévoirait de transmettre ne rempliraient pas la condition de la pertinence vraisemblable et l'autorité inférieure se livrerait à une pêche aux renseignements prohibée. Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable ratione temporis à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra) ainsi que la forme de celle-ci (consid. 4 infra). Le Tribunal analysera ensuite la prétendue violation du droit d'être entendu de la recourante, qui est un grief de nature formelle (consid. 5 infra). Les questions matérielles relatives aux autres points contestés seront ensuite abordées (consid. 6 ss infra).

A-4317/2020 Page 9 3. 3.1 L'assistance administrative avec l'Ouganda n'est actuellement régie par aucune Convention bilatérale de double imposition mais par la MAC (en vigueur pour la Suisse depuis le 1er janvier 2017 [RO 2016 3071] et pour l'Ouganda depuis le 1er septembre 2016). 3.2 Conformément à l'art. 5 par. 1 MAC, en lien avec l'art. 4 par. 1 MAC, l'Etat requis fournit, à la demande de l'Etat requérant, tout renseignement concernant une personne ou une transaction déterminée, susceptible d'être pertinent pour l'application ou l'exécution de sa législation interne relative aux impôts visés par la Convention. S'agissant des impôts visés par la MAC (art. 2 MAC), la Suisse a émis une réserve au sens de l'art. 30 par. 1 let. a MAC et ne fournit pas d'assistance administrative en ce qui concerne les impôts qui relèvent de l'une des catégories énoncées à l'art. 2 par. 1 let. b ch. ii à iv MAC (ch. 1 « Réserves et déclarations » ; RS 0.652.1). 3.3 En l'espèce, l'autorité requérante a fondé sa demande sur l'art. 5 MAC. La requête, qui se rapporte à la période du (...) 2012 au (...) 2019, porte sur l'impôt sur le revenu. Dans la mesure où cet impôt n'est pas compris dans la réserve émise par la Suisse, les dispositions de la Convention devraient s'appliquer à la présente cause quant à la matière. 3.4 S'agissant de la question du droit applicable ratione temporis à la demande d'assistance administrative, selon l'art. 28 par. 6 MAC, les dispositions de la présente Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, s'appliquent à l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1er janvier, ou après le 1er janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, entrera en vigueur à l'égard d'une Partie ou, en l'absence de période d'imposition, elles s'appliquent à l'assistance administrative portant sur des obligations fiscales prenant naissance le 1er janvier, ou après le 1er janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, entrera en vigueur à l'égard d'une partie. Pour chaque relation bilatérale, il faut définir la date à partir de laquelle l'assistance administrative peut être fournie, étant précisé que la Convention doit être applicable par les deux parties. La date pertinente à cet effet correspond soit à la date d'entrée en vigueur pour la Suisse, soit, si elle est survenue

à une date ultérieure, à l'entrée en vigueur pour l'autre partie. Il découle de ce qui précède qu'en règle générale, seules les obligations fiscales nées dès le 1er janvier 2018 peuvent faire l'objet d'une demande d'assistance administrative en Suisse (Message MAC FF 2015 5121, 5154).

A-4317/2020 Page 10 3.5 Par ailleurs, selon l'art. 28 par. 7 MAC, les dispositions de la présente Convention, telle qu'amendée par le Protocole de 2010, prendront effet à compter de sa date d'entrée en vigueur à l'égard d'une Partie, pour ce qui concerne les affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la Partie requérante portant sur des périodes d'imposition ou obligations fiscales antérieures. En d'autres termes, l'art. 28 par. 7 MAC prévoit une exception au principe établi au paragraphe 6. Ainsi, l'application de l'art. 28 par. 7 MAC permet à l'état requérant de demander après l'entrée en vigueur de la Convention des renseignements qui se rapportent à des périodes d'imposition antérieures à l'entrée en vigueur de la MAC (Message MAC FF 2015 5121, 5153).

3.6 La Suisse a émis une réserve au sens de l'art. 30 par. 1 let. f MAC s'agissant de l'application de l'art. 28 par. 7 MAC (ch. 5 « Réserves et déclarations » ; RS 0.652.1). Il découle notamment de cette réserve que l'exception prévue par l'art. 28 par. 7 MAC s'applique exclusivement pour l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1er janvier, ou après le 1er janvier de la troisième année précédant celle où la Convention est entrée en vigueur à l'égard d'une partie. La Convention étant entrée en vigueur le 1er janvier 2017 pour la Suisse, celle-ci ne peut accorder l'assistance administrative que pour des périodes d'imposition à partir du 1er janvier 2014 pour autant qu'ils s'agissent d'affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de l'Etat requérant (Message MAC FF 2015 5121, 5154 ; également PETER HONGLER/VANGELIS KALAITZIDAKIS, in : Zweifel/Beusch/Oesterhelt [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020, § 2 n° 198).

3.7 En l'espèce, la recourante reproche à l'AFC de suivre « aveuglément » les déterminations de l'URA quant à la réalisation de la condition posée par l'art. 28 par. 7 MAC. Elle allègue ne pas avoir pu se déterminer concrètement sur la nature pénale de l'enquête menée contre la personne concernée ni sur le caractère intentionnel des infractions en question, dès lors où elle n'a pas eu accès à la requête d'assistance du (...) 2019 mais qu'au résumé de celle-ci établi par l'autorité requérante le (...) 2019. En outre, elle reproche à l'AFC de prévoir de transmettre des renseignements pour l'année 2019, alors même que la période fiscale y relative n'était pas encore écoulée au moment de la demande, en violation du principe de subsidiarité. Il en découle que l'assistance administrative devrait se limiter aux informations relatives à la période allant du (...) 2017 au (...) 2018. Finalement, la recourante ajoute que la personne concernée n'est informée d'aucune enquête fiscale ouverte à son encontre en Ouganda, laquelle n'est

A-4317/2020 Page 11 au surplus pas résidente fiscale de cet Etat, informations que l'autorité requérante aurait intentionnellement omis de taire, entretenant de la sorte une certaine confusion sur l'objet et la nature de leur enquête.

3.8 A titre liminaire, la Cour de céans précise que le grief de la recourante relatif à la violation de son droit d'être entendue et plus particulièrement de son droit de consulter l'intégralité du dossier sera traité dans le considérant 5 ci-après et que le grief en lien avec la violation du principe de subsidiarité sera abordé dans le considérant 9 ci-après.

3.9 En l'espèce, le Tribunal constate qu'il ressort de la demande du (...) 2019, respectivement de son résumé, que B.\_\_\_\_\_ est fortement

soup- çonné de fraude fiscale en Ouganda et qu'une enquête pénale est actuel- lement menée à son encontre : « [this] request for information is in relation to an ongoing criminal investigation by Uganda Revenue Authority (URA) into the financial affairs of B.\_\_\_\_\_ » (résumé du [...] 2019 ch. 2 ; de- mande du (...) 2019 p. 1)). En substance, il découle du contenu de la de- mande et de son résumé que la personne concernée possède des proprié- tés commerciales en Ouganda dont il tire des revenus locatifs. Une partie des revenus provenant de ces propriétés est déposée sur les comptes ban- caires de l'intéressé en Ouganda. L'autre partie des revenus locatifs pro- venant de ses diverses propriétés est quant à elle directement déposée sur un compte auprès de C.\_\_\_\_\_ SA. En outre, les faits décrits par l'URA constituent des actes intentionnels, à savoir l'omission de déclarer les loyers perçus au fisc ougandais. Elle précise à ce sujet : « Uganda Reve- nue Authority has reason to believe that, the taxpayer under-declares his income arising out of his commercial properties in Uganda » (résumé du [...] 2019 ch. 2). Finalement, il ressort des pièces du dossier de l'autorité requérante que le compte sur lequel a été créditée une partie des revenus locatifs est détenu par la recourante. 3.10 L'art. 28 par. 7 MAC énonce que toute affaire fiscale qui fait intervenir un acte intentionnel passible de poursuites pénales en vertu du droit pénal de la partie requérante peut porter sur des périodes d'imposition ou obliga- tions fiscales antérieures. Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de souligner que la simple indication par l'autorité requérante que les faits dé- crits sont constitutifs d'un comportement intentionnel pénalement répré- hensible sur son territoire suffit (arrêt du TAF A-6857/2019 du 13 décembre 2021 consid. 4.2.2). 3.11 Contrairement à ce que prétend la recourante, la décision de l'AFC ne repose pas uniquement sur l'indication prétendument non étayée d'une

A-4317/2020 Page 12 « ongoing criminal investigation », dans la mesure où l'URA expose, certes de manière concise, mais suffisante, le complexe de faits sur lequel elle se base pour requérir le transfert d'informations se rapportant à des périodes d'imposition antérieures à l'entrée en vigueur de la Convention en Suisse. Il sied de relever qu'il ressort explicitement du texte du résumé de la de- mande d'assistance qu'une enquête pénale est ouverte à l'encontre de la personne concernée en Ouganda, en lien avec les affaires financières de cette dernière. Que B.\_\_\_\_\_ soit ou non résident ougandais n'y change rien. L'autorité requérante considère que son comportement est constitutif d'actes intentionnels susceptibles de poursuites pénales. Les faits exposés par l'autorité fiscale ougandaise dans sa demande, respectivement son ré- sumé, sont déjà suffisants pour retenir que la présente affaire fait intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal ougan- dais. A ce propos, il sied de relever que l'existence ou non d'actes inten- tionnels relevant du droit pénal n'a pas à être prouvée au stade de l'assis- tance administrative. A ce stade, il suffit d'établir si les éléments avancés par l'autorité requérante sont suffisants pour permettre d'accorder l'assis- tance administrative. Compte tenu du principe de la bonne foi, laquelle est toujours présumée dans les relations internationales, l'Etat requis ne sau- rait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant. Les élé- ments de faits avancés dans la demande sont ainsi présumés conformes à la vérité et il aurait appartenu à la recourante de démontrer que ces élé- ments seraient faux, ce qu'elle ne fait en l'espèce pas. Au surplus, le Tribunal relève que l'autorité inférieure a d'emblée exclu - à juste titre - l'échange d'informations antérieures au (...) 2014 en n'accor- dant l'assistance administrative qu'à partir du (...) 2014 (consid. 3.6 supra). Dès lors, les renseignements que l'AFC entend transmettre à l'autorité fis- cale ougandaise portent sur une période qui entre dans le champ d'appli- cation temporel de l'art. 28 par. 7 MAC. 3.12 Sur le vu de ce qui

précède, le Tribunal de céans retient que la demande d'assistance administrative litigieuse entre dans le champ d'application tant matériel que temporel de l'art. 28 par. 7 MAC et que l'ensemble des dispositions de la Convention lui sont applicables. Le grief de la recourante étant mal fondé, il convient de le rejeter. 4. 4.1 Sur le plan formel, l'art. 18 par. 1 MAC prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (a) l'autorité ou le service qui est à l'origine de la demande présentée par l'autorité compétente ; (b) le nom, l'adresse ou tous les autres détails permettant d'identifier la personne au sujet de laquelle la

A-4317/2020 Page 13 demande est présentée ; (c) la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir le renseignement qu'elle demande ; (e) ou la nature et l'objet des documents à notifier. Enfin, la demande doit contenir (f) les informations indiquant si elle est conforme à la législation et à la pratique administrative de l'Etat requérant et si elle est justifiée au regard de l'art. 21 par. 2 let. g MAC. En outre, la demande d'assistance administrative doit être rédigée dans l'une des langues officielles de l'OCDE et du Conseil de l'Europe ou dans une langue convenue bilatéralement par les parties contractantes concernées (art. 25 MAC). 4.2 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). 4.3 L'art. 18 MAC correspond à la norme de l'OCDE et doit de ce fait être interprété en particulier à la lumière de l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire y afférent, sur lequel se fondent la plupart des clauses d'assistance administrative dans les conventions de double imposition (Message MAC FF 2015 5121, 5147). Il en découle que la jurisprudence relative à l'assistance administrative fondée sur des conventions de double imposition peut être appliquée par analogie aux demandes d'assistance administrative fondées sur la MAC. 4.4 En l'espèce, dans la mesure où l'autorité requérante s'est opposée, en l'application de l'art. 15 al. 2 LAAF, à ce que certaines pièces du dossier soient remises à la recourante, seul un résumé de la requête, établi par l'autorité fiscale ougandaise, a été transmis à la recourante. L'examen des conditions de formes posées par l'art. 18 MAC portera dès lors tant sur la demande du (...) 2019 que sur son résumé.

4.5 Le Tribunal de céans constate que la demande d'entraide et son résumé, rédigés en anglais, contiennent l'ensemble des informations énumérées à l'art. 18 MAC. En effet, tant la demande que son résumé indiquent l'autorité ougandaise compétente requérant l'assistance administrative, l'identité de la personne concernée et les renseignements requis. En outre, mention est faite que la demande d'assistance administrative est conforme à la législation et à la pratique administrative de l'Etat requérant et qu'elle

A-4317/2020 Page 14 est justifiée au regard de l'art. 21 par. 2 let. g MAC, de sorte que la pertinence vraisemblable est en principe présumée remplie.

5. 5.1 L'art. 29 al. 2 Cst. garantit aux parties à une procédure le droit d'être entendues. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, en particulier, le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 141 V 557 consid. 3 ; 135 I 279 consid. 2.3). 5.2 Dans le

domaine de l'assistance administrative internationale en matière fiscale, le droit d'être entendu est garanti et concrétisé par les art. 14 et 15 al. 1 LAAF (ATF 145 II 119 consid. 4.2 ; 142 II 218 consid. 2.4 ; arrêt du TAF A-4167/2020 du 18 janvier 2021 consid. 5.3). L'art. 15 al. 1 LAAF prévoit que les personnes habilitées à recourir peuvent prendre part à la procédure et consulter les pièces. L'art. 15 al. 2 LAAF permet toutefois à l'Administration fédérale, à condition que l'autorité étrangère émette des motifs vraisemblables de garder le secret, de refuser à la personne habilitée à recourir la consultation des pièces concernées, en application de l'art. 27 PA (arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3 ; décision incidente du TAF A-6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2 ; arrêt du TAF A-6866/2013 du 2 janvier 2015 consid. 1.3.3). En outre, le Tribunal fédéral a aussi déjà considéré que, dans certaines conditions, des échanges d'e-mails entre les autorités constituent des actes administratifs internes qui ne sont pas sujets au droit de consulter le dossier (arrêt du TF 2C\_1042/2016 du 12 juin 2018 consid. 3.3). L'art. 15 al. 2 LAAF n'a pas une portée autonome. Il reproduit le contenu des art. 26 à 33 PA, en observant la circonstance que, dans la procédure d'assistance administrative, l'autorité requérante peut avoir un intérêt à la confidentialité pouvant s'opposer à la consultation du dossier (arrêt du TF 2C\_112/2015 du 27 août 2015 consid. 4.3). Cela dit, ces dispositions concernent la procédure de première instance devant l'AFC (décision incidente du TAF A-5694/2017 du 21 février 2018 consid. 2.4). S'agissant de la procédure devant le TAF, le droit à la consultation du dossier s'évalue à l'aune de la PA (décision incidente du TAF A 5694/2017 du 21 février 2018 consid. 2.4). Selon l'art. 26 PA, le droit de prendre connaissance du dossier ne vaut pas pour tous les documents sans exception qui touchent, de près ou de loin, à la procédure, mais seulement pour ceux qui se rapportent à la

A-4317/2020 Page 15 cause elle-même et qui peuvent avoir une influence sur la décision à prendre (décision incidente du TAF A 6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2). Quoi qu'il en soit, la consultation d'une pièce du dossier peut être refusée lorsque des intérêts publics importants de la Confédération ou l'intérêt d'une enquête officielle non encore close l'exigent (art. 27 al. 1 let. a et c PA ; arrêt du TAF A-7956/2016 du 8 novembre 2017 consid. 2.2.6 [en lien avec l'art. 27 al. 1 let. b PA]) ; A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 3.2.1). En vertu de l'art. 27 al. 2 PA, le refus d'autoriser la consultation des pièces ne peut s'étendre qu'à celles qu'il y a lieu de garder secrètes. L'application de l'art. 27 PA dépend fondamentalement d'une pesée d'intérêts que le juge doit opérer en fonction des circonstances du cas particulier (décisions incidentes du TAF A-5694/2017 du 21 février 2018 consid. 2.3 ; A 6337/2014 du 7 avril 2015 consid. 2). Cela dit, le refus de consulter les pièces doit rester exceptionnel et s'apprécier d'une manière restrictive (arrêt du TAF A-2322/2017 du 9 avril 2018 consid. 3.3). Selon l'art. 28 PA, une pièce dont la consultation a été refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves (arrêt du TF 2C\_609/2015 ; 2C\_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-5541/2014 du 31 mai 2016 consid. 3.1.3). 5.3 En l'espèce, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue dans la mesure où elle n'a pas eu accès à toutes les pièces du dossier devant l'autorité inférieure. En substance, elle reproche à l'autorité inférieure de ne pas lui avoir donné accès à la requête de l'autorité fiscale ougandaise et aux documents qui démontreraient que l'affaire fiscale en question ferait intervenir un acte intentionnel passible de poursuite en vertu du droit pénal ougandais. A cet égard, le résumé de la requête de l'URA ne lui permettrait pas d'établir que les conditions de l'art. 28 al. 7 et 30 al. 1 let. f MAC auraient été remplies. Dans ces

circonstances, la recourante n'aurait pas pu se déterminer sur la prétendue procédure pénale ouverte à l'encontre de B. \_\_\_\_\_ en Ouganda. 5.4 In casu, faisant suite à une demande de l'AFC, l'autorité requérante a expressément requis, par courriel du 14 novembre 2019, que la requête d'assistance administrative du (...) 2019 et la correspondance qu'elle a entretenue avec l'autorité inférieure ne soient pas communiquées à la recourante. 5.5 Le Tribunal relève d'abord que la correspondance entre l'AFC et l'autorité requérante dont la confidentialité est requise est constitutive d'un échange interne d'explications entre autorités n'ayant pas d'incidence sur

A-4317/2020 Page 16 l'évaluation des conditions formelles et matérielles de l'assistance administrative. S'agissant de la demande d'entraide, il sied de relever qu'un résumé a été remis à la recourante le 18 février 2020 et que des extraits de la requête de l'URA faisant état des déclarations de cette dernière, relatives au respect des principes de subsidiarité, de réciprocité et de confidentialité lui ont été transmis le 16 juin 2020. L'ensemble des documents fournis à la recourante est suffisant pour l'examen de la recevabilité de la requête d'assistance administrative (consid. 4 infra). Le résumé remis à la recourante est clair et il relate de manière abrégée mais exacte le contenu de la demande et les faits sur lesquels l'autorité fiscale ougandaise se base pour requérir l'entraide. La recourante a ainsi eu accès à toutes les informations nécessaires pour analyser si les conditions de l'assistance administrative étaient remplies. 5.6 Le Tribunal de céans relève encore que l'URA a fait valoir des motifs essentiels de garder le secret. Il sied ici de relever, à l'instar de l'autorité inférieure (réponse de l'AFC du 16 octobre 2021 p. 3), que la divulgation de certaines pièces du dossier créerait manifestement des difficultés dans les relations entre les autorités fiscales des deux pays et mettrait en péril l'intérêt public de la Confédération à maintenir de bonnes relations internationales. En outre, la consultation de l'intégralité de la demande pourrait avoir pour conséquence de compromettre l'enquête pénale ouverte en Ouganda à l'encontre de la personne concernée. En l'état, l'intérêt public ici concerné permet ainsi de refuser la consultation de la requête d'entraide ainsi que de la correspondance entre l'AFC et l'autorité requérante. Au surplus, le Tribunal de céans relève que, même à supposer que les informations à garder confidentielles puissent avoir une incidence sur l'issue du litige, l'intérêt de la Confédération à garder de bonnes relations avec l'Ouganda prévaudrait. 5.7 Au vu de ce qui précède, il sied de retenir que, par les informations qu'elle a obtenues, la recourante a eu connaissance des parties essentielles de la demande et de la correspondance, a pu s'exprimer sur l'affaire et a pu contester la décision de l'AFC. La Cour de céans constate ainsi que la procédure a été en tout point conforme aux exigences de la LAAF et de la PA. Il n'y a donc pas de violation du droit d'être entendu de la recourante. 6. 6.1 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 des conventions de doubles impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3, 8.7.1 et 8.7.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). L'Etat

A-4317/2020 Page 17 requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêt du TAF A-3888/2020 du 4 mai 2021 consid. 7.2.1 et les références citées). 6.2 La bonne foi d'un Etat est toujours présumée dans les relations internationales, ce qui implique, dans le présent contexte, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 218 consid. 3.3

; 142 II 161 consid. 2.1.3), 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 et les références citées). 6.3 La recourante allègue que l'AFC suivrait aveuglement les explications de l'autorité requérante, de manière contraire au principe de la bonne foi. De l'avis de la recourante, de nombreux éléments démontreraient pourtant qu'il serait douteux que la condition posée par les art. 28 al. 7 et 30 al. 1 let. f MAC à l'application rétroactive de la MAC soit remplie.

Premièrement, la décision querellée s'appuierait principalement sur l'indication – considérée par la recourante comme non étayée – d'une « ongoing criminal investigation » et sur les correspondances entre l'autorité requérante et l'AFC auxquelles elle n'a pas eu accès. Aussi, en ne précisant pas que B. \_\_\_\_\_ n'était pas résident fiscal ougandais pendant la période sous contrôle, l'autorité requérante entretiendrait une confusion entre la nature et l'objet de son enquête. Dans ces circonstances, la demande d'assistance administrative serait contraire à la bonne foi. 6.4 Le Tribunal de céans relève à ce propos que 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. Or la recourante n'apporte aucun élément établi et concret propre à renverser la présomption de bonne foi de l'autorité requérante. En effet, aucun élément au dossier ne permet d'admettre que l'autorité requérante agirait de manière contraire à la bonne foi. Au contraire, l'URA décrit de manière claire le complexe de faits sur laquelle la demande d'entraide se fonde ainsi que le but fiscal recherché. A ce propos, l'URA expose que B. \_\_\_\_\_ possède plusieurs propriétés en Ouganda et qu'il est soupçonné de ne pas avoir déclaré l'ensemble des

A-4317/2020 Page 18 revenus locatifs y relatifs. Sur la base des pièces en sa possession, l'autorité fiscale ougandaise a déterminé qu'une partie des revenus locatifs avait directement été versée sur un compte bancaire en Suisse détenu formellement par la recourante. L'URA cherche ainsi à déterminer si la législation fiscale ougandaise a été appliquée correctement et, le cas échéant, à fixer le montant total des revenus locatifs non déclarés pendant la période visée. En outre, l'autorité requérante indique explicitement qu'une enquête pénale est en cours à l'encontre de B. \_\_\_\_\_ en lien avec ces mêmes faits. Quoiqu'en dise la recourante, la portée donnée au principe de bonne foi ne peut pas être considérée comme excessive. Le Tribunal rappelle en outre qu'il suffit que l'Etat requérant spécifie dans sa demande que les faits décrits sont constitutifs d'un comportement intentionnel pénalement répréhensible sur son territoire (consid. 3.10 supra). Dans tous les cas, les autorités suisses n'ont pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger et 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). 6.5 Au vu de ce qui précède, le Tribunal ne constate aucune violation du principe de la bonne foi. 7. 7.1 Selon l'art. 5 par. 1 MAC, à la demande de l'Etat requérant, l'Etat requis lui fournit tout renseignement visé à l'art. 4 concernant une personne ou une transaction déterminée. En outre, selon l'art. 4 par. 1 MAC, les parties échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application de leurs législations internes relatives aux impôts visés par la présente Convention. La condition de la pertinence vraisemblable de l'art. 4 par. 1 MAC est

con- forme à la norme internationale d'assistance administrative en matière fis- cale. On exclut ainsi les mesures servant uniquement à la recherche de preuves (pêche aux renseignements ou « fishing expeditions ») ou l'échange de renseignements non pertinents pour l'imposition d'un contri- buable donné ou d'un groupe déterminé de personnes. Le principe énoncé au par. 1 est précisé aux art. 4 à 9 MAC (Message MAC FF 2015 5121, 5138). L'échange de renseignements sur demande prévu par la MAC cor- respond sur le fond et quant à sa portée à la norme de l'OCDE telle qu'elle figure en particulier à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE

A-4317/2020 Page 19 et dans le commentaire y afférent (Message MAC FF 2015 5121, 5139). Les dispositions de la MAC sur le principe de la pertinence vraisemblable sont en particulier comparables aux dispositions correspondantes dans les conventions de double imposition. Il en découle que la jurisprudence rela- tive à l'assistance administrative fondée sur des conventions de double im- position peut être appliquée par analogie aux demandes d'assistance ad- ministrative fondées sur la MAC (arrêt du TAF A-3576/2020 du 1er mars 2021 consid. 2.2.2). 7.2 Selon la jurisprudence, la norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (entre autres, ATF 144 II 206 consid. 4.2) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. 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 ex- peditions » 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 ques- tions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspon- dante (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les référé- nces 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 révéleront 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). 7.3 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 (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3 ; [sur la condition de la bonne foi, consid. 6 supra]). 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 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 144 II 206 consid. 4.2 et 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-4591/2018 du 9 mars 2020 consid. 4.2.1).

A-4317/2020 Page 20 7.4 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 con- sid. 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 rensei- gnements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vrai- semblable (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 rensei- gnements qui ne sont pas

vraisemblablement pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes. 7.5 Selon la recourante, dans la mesure où ni elle, ni la personne concernée ne sont assujetties en Ouganda et où le but fiscal visé par la demande est l'assujettissement limité de B. \_\_\_\_\_ en lien avec des revenus locatifs, la question de la pertinence vraisemblable devrait s'examiner avec une retenue particulière. Or, elle estime que l'AFC n'aurait pas suffisamment analysé les éléments et indications figurant dans la documentation bancaire et leurs liens potentiels avec le but fiscal visé par la demande, négligeant ainsi l'examen de la pertinence vraisemblable. De l'avis de la recourante, seuls les relevés bancaires permettraient d'établir si des loyers ont été perçus par son intermédiaire sans être déclarés en Ouganda. Ainsi, une grande partie des documents que l'AFC prévoit de transmettre n'aurait aucun lien manifeste avec le but fiscal visé par la demande d'assistance, raison pour laquelle la recourante s'oppose à l'envoi de tous les documents d'ouverture du compte et/ou documents KYC. 7.6 En l'occurrence, à la lecture de la demande d'assistance, respectivement de son résumé, auxquels le Tribunal doit se fier en vertu du principe de la bonne foi, l'URA relève que la personne concernée n'a pas déclaré légalement au fisc les revenus qu'elle a réalisés en Ouganda. Comme cela a déjà été constaté par le Tribunal (consid. 6.3 supra), la demande susmentionnée vise ainsi à obtenir les informations nécessaires afin de vérifier si la législation fiscale ougandaise a été appliquée correctement et à déterminer le cas échéant le montant des revenus locatifs perçus et non déclarés par B. \_\_\_\_\_ afin de procéder à sa correcte taxation. L'autorité requérante a par conséquent notamment requis de la Suisse les informations suivantes : « Is A. \_\_\_\_\_ known to you? If yes, kindly furnish us with the taxpayers profile. Please include incorporation details, directors, shareholders and beneficial owners of the company » ; « Does A. \_\_\_\_\_ acknowledge any incomes from properties in Uganda in their tax returns for the period under review? If yes, kindly furnish us with the tax returns for the period under review » ; « Bank statements and account opening details

A-4317/2020 Page 21 for the mentioned accounts and any other accounts controlled by B. \_\_\_\_\_ in the Switzerland for the period under review » et « Any other information that may be relevant for the conclusion of the case ». A la lecture de ces questions, l'on comprend aisément que l'autorité requérante cherche non seulement à déterminer les revenus locatifs non déclarés par la personne concernée mais également à déterminer les liens qui existent entre ce dernier et la recourante. Dans ces circonstances, tant les relevés bancaires que les documents d'ouverture du compte – qui permettront à l'URA de déterminer dans quel but le compte bancaire susmentionné a été ouvert, en particulier s'il l'a été dans celui de récolter des loyers de locataires en lien avec les propriétés de B. \_\_\_\_\_ – s'avèrent pertinents. En outre, B. \_\_\_\_\_ est soupçonné d'avoir éludé l'impôt sur le revenu et l'URA souhaite clarifier la manière dont ce dernier a procédé. Au vu des informations en possession de l'autorité requérante, il n'est pas impossible que la personne concernée ait mis en place une structure financière en Suisse en vue d'éluder l'impôt en Ouganda. Or les documents d'ouverture de compte bancaire, les autres accords et les documents KYC régissent la relation entre la banque et le client. Il découle de ce qui précède que les documents requis pourront servir à examiner ces différentes questions. 7.7 Au vu de ces éléments, le Tribunal constate que les documents requis par l'URA et dont la transmission est prévue ont un rapport direct avec l'état de fait décrit dans la demande et dans son résumé et qu'ils sont en tout cas potentiellement propres à être utilisés dans la procédure ougandaise. Par conséquent, la Cour de céans ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable par l'autorité fiscale ougandaise ou l'URA. 7.8 Au

surplus, quoi qu'en dise la recourante, la demande d'assistance administrative ne constitue pas une « fishing expedition » compte tenu de sa précision. Les informations requises par l'URA entrent parfaitement dans le but fiscal visé par la demande. Dans ces circonstances, la requête d'entraide n'est pas constitutive d'une « pêche aux renseignements ». 7.9 La recourante estime encore que, si le Tribunal de céans décidait de transmettre à l'autorité requérante les documents d'ouverture de compte, l'AFC devrait dans tous les cas se voir renvoyer le dossier pour procéder à un tri des documents pertinents, subsidiairement pour procéder à un caviardage des informations qui concernent des tiers n'ayant aucun lien avec les affaires fiscales de la personne concernée, puisque ces informations n'auraient aucune pertinence au vu du but de la demande. A cet égard, la recourante précise que durant la période sous contrôle, elle entretenait de nombreuses relations contractuelles avec divers tiers qui n'auraient aucun

A-4317/2020 Page 22 lien avec la personne concernée ni avec l'Etat requérant. Ainsi, les documents susmentionnés n'auraient aucune pertinence pour examiner la situation fiscale de B.\_\_\_\_\_ en Ouganda. 7.10 En l'espèce, dans la mesure où la recourante ne devrait pas être légitimée à formuler des conclusions pour faire valoir les intérêts de tiers (ATF 147 II 116 consid. 6.2 ; 143 II 506 consid. 5.1 ; 132 II 162 consid. 2.1.2), le grief de la protection des tiers invoqué par la recourante, devrait être considéré comme irrecevable. 7.11 Selon l'art. 17 al. 2 LAAF, l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents. Elle les extrait ou les rend anonymes. Par ailleurs, 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 (art. 5 al. 2 Cst.). 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 et qui sont ainsi le fruit d'un pur hasard sans lien avec la situation). 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 (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées). 7.12 En l'espèce, le Tribunal note que l'autorité inférieure a examiné, à la lumière de la condition de la pertinence vraisemblable, si les données concernant les tiers figurant dans la documentation qu'elle envisage de transmettre à l'URA présentaient un lien avec l'objet de la demande. À l'instar de l'autorité inférieure, le Tribunal relève que les noms des tiers mentionnés dans les informations dont la transmission est envisagée présentent tous une relation directe avec le compte bancaire concerné (voir à ce sujet l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2523/2015 du 9 avril 2018 consid. 4.6.4 et 4.6.7 ainsi que l'arrêt A-907/2017 du 14 novembre 2017 consid. 4.2). Ainsi, les informations requises sont constitutives du complexe de faits que l'autorité requérante cherche à éclaircir par sa demande, à savoir si des versements en lien avec les loyers des propriétés de la personne visée ont été cachés. Pour ce motif et les raisons déjà exposées (consid. 7.6 supra), le Tribunal retient que la transmission des noms des

A-4317/2020 Page 23 tiers, telle qu'envisagée par l'AFC, est proportionnée et conforme au droit (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 et les références citées). Le Tribunal relève encore que l'AFC a d'ores et déjà procédé aux caviardages des données n'ayant aucun lien de

connexité avec la demande de l'autorité fiscale ougandaise. 7.13 Il découle de ce qui précède que, dans la mesure où il serait recevable, le grief du recourant devrait de toute façon être rejeté. Le Tribunal rappelle au demeurant que les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont protégés par le principe de spécialité (consid. 8 infra). 8. 8.1 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-5047/2018 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 ; 147 II 13 consid. 3.4). 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 ; A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6). 8.2 La jurisprudence précitée – qui concerne des demandes d'assistance administrative fondées sur des conventions de double imposition – est également applicable aux demande d'assistance fondée sur la MAC. En effet, l'art. 22 par. 2 MAC est identique en termes de contenu à l'art. 26 al. 2 du Modèle de convention de l'OCDE, sur lequel se fondent la plupart des clauses d'assistance administrative dans les conventions de double imposition.

A-4317/2020 Page 24 8.3 En l'espèce, selon le chiffre 4 du dispositif de la décision de l'AFC du 27 juillet 2020 : [L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes ougandaises que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues la Convention (art. 22 par. 1 MAC). Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où la recourante n'a fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale ougandaise, 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 (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 précitée sera au chiffre 4 du dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre de B.\_\_\_\_\_ dans le cadre d'une procédure fiscale conformément à l'art. 22 MAC. 9. 9.1 L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'éléments concrets, respectivement de doutes sérieux, il n'y a pas de raison de remettre en cause la réalisation du principe de subsidiarité lorsqu'un Etat forme une demande d'assistance administrative, en tous les cas lorsque celui-ci déclare avoir épuisé les sources habituelles de renseignements ou procédé de manière conforme à la convention (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5 ; 2C\_703/2019 du

16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6). 9.2 Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignements. Une source de renseignements 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 (notamment arrêts du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.5.2 ; A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 2.7.2). 9.3 Le Tribunal fédéral a eu l'occasion de souligner que la déclaration d'im-pôts représente une source habituelle de renseignement (arrêt du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4). En effet, considérer

A-4317/2020 Page 25 qu'un Etat peut obtenir des informations alors même que le contribuable concerné n'a pas encore eu l'occasion de déclarer correctement et spontanément ses revenus reviendrait à violer le principe de subsidiarité, ce qui contredit les intentions des Etats parties (arrêts du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 8.2 ; A-6037/2017 du 8 janvier 2019 consid. 2.7.1 et 4.1.3). Pour déterminer si le principe de la subsidiarité a été respecté, il faut se placer au moment de la demande (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). 9.4 Savoir si le délai pour déposer une telle déclaration était échu ou non lorsque l'autorité requérante a formulé sa demande est une question relevant du droit interne de l'Etat requis. Il en découle qu'à moins d'un doute sérieux, l'AFC peut présumer que l'autorité requérante a respecté le principe de subsidiarité lorsqu'elle formule sa demande d'entraide. Toutefois, si la personne concernée fait valoir, sur la base d'une motivation étayée, qu'au jour de la demande, le délai pour déposer la déclaration fiscale était encore ouvert pour une période fiscale visée par la demande, l'AFC est tenue de demander des clarifications à ce propos à l'autorité requérante (arrêts du TF 2C\_716/2020 du 18 mai 2021 consid. 2.2 ss ; 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.5). La communication des renseignements concernés dépend ensuite de la réponse obtenue. L'Etat requérant peut confirmer ultérieurement, soit après l'expiration du délai de dépôt de la déclaration fiscale, que les informations requises sont toujours vraisemblablement pertinentes. Un tel comportement de la part de l'autorité requérante ne viole alors pas le principe de subsidiarité (arrêts du TF 2C\_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.5 et 6.6 ; 2C\_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.1 ; arrêt du TAF A-108/2020 du 25 juin 2021 consid. 6.7 ; A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 8 et références citées, a contrario). 9.5 En l'espèce, la recourante met en doute l'affirmation de l'autorité requérante selon laquelle le principe de subsidiarité serait respecté. A ce propos, elle relève qu'au moment où la demande d'assistance administrative du 26 août 2019 a été déposée, portant sur la période de (...) 2012 à (...) 2019, l'année fiscale 2019 n'était pas encore écoulée. Le principe de subsidiarité ne serait ainsi pas respecté pour la période allant du (...) au (...) 2019. En outre, la recourante indique que le seul locataire des propriétés de B.\_\_\_\_\_ serait la société D.\_\_\_\_\_. Or, cette société serait détenue à 100% par l'Etat ougandais. Les déclarations de l'URA selon lesquelles elle aurait tenté, sans succès, d'obtenir des informations directement auprès des locataires s'avèreraient dès lors fausses. Finalement, la recourante allègue que l'URA n'aurait entrepris aucune démarche directement

A-4317/2020 Page 26 auprès de B.\_\_\_\_\_ dans la mesure où ce dernier n'aurait pas été informé qu'une enquête fiscale était ouverte à son encontre. 9.6 Si, comme en l'espèce, l'autorité fiscale étrangère soupçonne un contribuable de ne pas avoir intégralement déclaré ses éléments de revenus et fortune, 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). 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). Pour rappel, 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. 9.7 Par ailleurs, le Tribunal constate qu'il est possible que la période fiscale 2019 n'était pas encore écoulée au jour de l'introduction de la demande d'assistance administrative du (...) 2019, respectivement que le délai de dépôt de la déclaration fiscale de la personne concernée n'était pas encore échu. Ainsi, considérer que l'autorité requérante pouvait obtenir des informations pour l'année fiscale 2019, alors même que la personne concernée aurait encore pu déclarer correctement et spontanément ses revenus, postérieurement au dépôt de dite demande, reviendrait à violer le principe de subsidiarité (consid. 9.4 supra). Cette question n'a néanmoins pas à être tranchée dans la présente espèce. En effet, le principe de subsidiarité doit être considéré comme respecté à moins que la déclaration susmentionnée puisse être considérée comme invalide dès le départ en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes (arrêt du TF A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 7.2). In casu, le Tribunal constate que l'autorité requérante a indiqué dans sa requête que : « We have undertaken all reasonable measures at our disposal to obtain the information and failed including correspondences with the tenants occupying B.\_\_\_\_\_ 's property » (demande du (...) 2019 rubrique 2.4). Dans la mesure où cette déclaration doit s'interpréter à l'aune de la confiance mutuelle qui s'impose entre les Etats en droit international public, elle lie l'Etat requis. En outre, l'autorité inférieure et l'URA ont échangé de nombreux cour-

A-4317/2020 Page 27 riels entre février et septembre 2020, dans lesquels la deuxième citée indique être toujours dans l'attente des renseignements requis. Il en découle qu'aux dates des différents courriels, en particulier du dernier daté du 17 septembre 2020, les informations demandées étaient toujours vraisemblablement pertinentes au regard de l'URA. Au surplus, le Tribunal rappelle que la Suisse n'a pas les moyens pour vérifier l'application du droit étranger (consid. 9.6 supra). 9.8 S'agissant de la pièce produite par la recourante pour démontrer que les propriétés de B.\_\_\_\_\_ seraient uniquement louées à la société D.\_\_\_\_\_, le Tribunal relève qu'il s'agit de la page 3 du document « Know your transactions. Domiciliary company / Patrimonial structure / associations ». Cette pièce provient de la documentation bancaire liée au compte n° (...) détenu par la recourante et dont la personne concernée était l'un des ayants droits économiques. A l'instar de l'autorité inférieure, le Tribunal relève que cette pièce ne prouve aucunement qu'il n'y aurait eu qu'un seul locataire durant la période sous contrôle. Ce document se limite à indiquer que, durant les années 2015 et 2016, des transactions ont été effectuées sur le compte susmentionné par la société D.\_\_\_\_\_. La Cour de céans retient ainsi que les allégations de la recourante ne sont pas de nature à infirmer la déclaration de l'Etat requérant qui bénéficie d'une confiance particulière au regard du principe de la bonne foi internationale. Dans ces circonstances, il sied de retenir que le comportement de l'URA ne viole pas le principe de subsidiarité. 10. 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. 11. La recourante, qui succombe, doit 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. 12. 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).

A-4317/2020 Page 28 13. 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)

A-4317/2020 Page 29

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