



Cour I
A-892/2019

Arrêt du 25 novembre 2020

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Annie Rochat Pauchard, Emilia Antonioni
Luftensteiner, juges,
Rafi Feller, greffier.

Parties

A._____,
représentée par
Maître Guy-Philippe Rubeli et Maître Philippe Mantel,
recourante,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-JP).

Faits :**A.**

A.a Le (...), la National Tax Agency japonaise (ci-après : NTA ou autorité requérante ou autorité fiscale japonaise) a adressé une demande d'assistance administrative en matière fiscale à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou autorité inférieure) concernant B. _____ (« Mr. B. _____ »), né (...) et domicilié à (...) et feu C. _____ (« Mr. C. _____ »), né le (...) et décédé le (...), dont le dernier domicile était (...). La demande mentionne Mr. B. _____ et Mr. C. _____ comme résidents, contribuables au Japon et faisant l'objet d'un contrôle fiscal pour la période allant du 14 mars (...) au 31 décembre (...).

La requête a été formulée comme suit (*requête du [...], p. 4*):

[...]

10. *Requested information*

(1) *Information requested to be obtained from D. _____*

i. the following bank statement

a. Account holder

Mr C. _____

b. Account number

(...)

** If you find any accounts other than the above, which include Mr. C. _____ as one of the account holders or as the beneficial holder, we would also like to have information on that account (including joint accounts).*

c. Collection period

From (...) to the termination date

ii. Documents concerning assets or investment with Mr. C. _____ as the owner or beneficial owner

a. Statement

Collection period: From (...) to the termination date

b. Status of profit and loss

c. List of assets or investment

iii. Amount of withholding income tax concerning i. and ii. above

iv. Information on existence (or non-existence) of the agreement that provides for non-disclosure of information on the account in the name of Mr. C. _____ as stated in 7. (2) above. (If such an agreement exists, please provide us with documents describing grounds for such agreement.)

(2) *Information requested to be obtained from E. _____*

i. agreement such as Master Services Agreement which set forth comprehensive services concerning The TRUST provided by the settlor to the Trustee

ii. Documents such as Structure Diagram showing the structure and the plan of **The TRUST**

iii. Documents such as the prospectus or Information Memorandum describing important matters concerning **The Trust**

iv. Documents reviewing risk related to taxation on **The TRUST**

v. Documents such as Financial Statements showing the profit and loss of **The TRUST**

Collection period: From (...)

* If Possible, we would like to have the profit and loss statements of each investment by **The TRUST**

vi. Name, address and contact of each investment by **The TRUST**

* **The TRUST** invested its asset to legal entities; please provide us with the name of the representative and directors.

vii. If **E.**_____ opened financial institution accounts for **The TRUST** in any financial institutions other than **D.**_____, please provide following information from the documents **E.**_____ holds.

a. Name of financial institution

b. Branch name

c. Account number

d. Account holder

e. Application documents to open the accounts and documents **E.**_____ provided as Customer Due Diligence documents.

f. Statements (Collection period: from[...])

viii. Name, address and contact of the par**C.**_____ to which investment status of **The TRUST** is informed

* If **The TRUST** invested its asset to legal entities; please provide us with the name of the representative and directors.

ix. Investments status reports of **The TRUST**

Collection period: from (...)

x. List of endowments given by **The TRUST** to beneficiaries (including name and address of beneficiary, date of endowment, amount of endowment)

xi. List of amendments to **The TRUST** added by the authority of the Protector or the Investment Advisor known to **E.**_____ (including date of amendment, details of amendment and amender)

xii. Correspondence conducted between **E.**_____ and the Protector and between **E.**_____ the Investment Advisor

xiii. Correspondence conducted between **E.**_____ and **Mr. C.**_____ and between **E.**_____ and **Mr. B.**_____ (including memorandum, etc.)

[...]

B.

B.a Selon la NTA, **B.**_____ et feu **C.**_____ ont, respectivement avaient, l'obligation de déclarer tous leurs revenus mondiaux au Japon.

L'autorité requérante a précisé que la succession de feu C._____ a débuté (« *commenced* ») le 4 mars (...), soit le même jour que son décès. Tous les biens de feu C._____ se trouvant au Japon ou à l'étranger seraient soumis à l'impôt successoral selon la législation fiscale japonaise au vu de sa résidence au Japon de son vivant. A cet égard, l'autorité fiscale a précisé qu'en principe, les obligations fiscales du défunt passent à ses héritiers.

B.b A l'appui de sa demande, l'autorité fiscale japonaise indique en premier lieu, qu'elle n'a pas pu obtenir de D._____ l'historique des transactions effectuées sur le compte bancaire n° (...) détenu par feu C._____ auprès de E._____. Or, un montant de (...) USD aurait été transféré depuis ce dernier compte au bénéfice du compte détenu par un trust nommé (...) (ci-après : le trust ou THE TRUST) et constitué le 12 mars (...), dont le trustee était E._____.

En second lieu, la NTA a indiqué que feu C._____ respectivement ses héritiers n'avaient pas déposé de déclaration d'impôt pour l'année (...). Elle a également mentionné qu'elle soupçonnait que le trust créé par feu C._____ soit fictif et qu'il s'agisse d'un moyen d'éviter toute imposition.

C.

C.a Par ordonnances de production du 24 avril 2018, l'AFC a requis les sociétés D._____AG et E._____AG de transmettre les renseignements et documents demandés par la NTA. En outre, ces deux sociétés ont été priées d'informer les personnes concernées et domiciliées à l'étranger de la procédure en cours, afin qu'elles désignent un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

C.b Par courriers du 9 mai 2018, les sociétés D._____AG et E._____AG ont transmis à l'AFC les informations requises.

C.c

C.d Le 9 juillet 2018, la NTA a transmis la liste des héritiers de feu C._____ à l'AFC suite au courriel du 29 juin 2018 de cette dernière.

C.e Par courrier du 27 juillet 2018, D._____AG a transmis les renseignements complémentaires que l'AFC avait requis par ordonnance de production du 16 juillet 2018.

C.f Maître Guy-Philippe Ruebli et Philippe Mantel ont indiqué à l'AFC par courrier du 2 août 2018 être les mandataires de A._____, née (...), et

ont demandé à consulter les pièces du dossier, requête à laquelle l'AFC a donné suite le 7 septembre 2018. Selon la demande du NTA, A._____ est la fille aînée de feu C._____ (*eldest daughter of Mr. C._____*).

C.g Par courrier du 22 octobre 2018, les mandataires de A._____ ont remis leurs observations à l'AFC. Ils ont notamment informé l'AFC du fait que leur mandante consentait à la transmission des informations hormis celles concernant les extraits des comptes-courants n° (...) du 13.04 et n° (...) du 13.02

D.

Par décision finale du 21 janvier 2019, l'AFC a décidé d'accorder à la NTA l'assistance administrative concernant B._____, né (...) et domicilié à (...), G._____, né le (...), et A._____, née (...), domiciliée à (...). L'AFC a ainsi décidé de transmettre à l'autorité fiscale japonaise les renseignements obtenus des sociétés D._____AG et E._____AG, en particulier que feu C._____ était titulaire et ayant droit économique des comptes bancaires n° (...), ouvert en mai (...) et clôturé en avril (...), et n° (...), clôturé en mai (...). Pour le surplus, elle a indiqué que les informations non couvertes par la demande et/ou sur des tiers non concernés avaient été caviardées.

E.

Par mémoire du 21 février 2019, A._____ (ci-après : recourante), agissant par l'entremise de ses mandataires, a interjeté recours auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF ou le Tribunal ou la Cour de céans) contre la décision finale du 21 janvier 2019 de l'AFC, concluant principalement à l'annulation de ladite décision et au caviardage des informations la concernant, subsidiairement au renvoi de la cause à l'autorité inférieure, le tout sous suite de frais et dépens.

F.

Par mémoire de réponse du 9 avril 2019, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours du 21 février 2019, sous suite de frais et dépens.

G.

Par observations du 23 avril 2019, la recourante a confirmé ses conclusions, griefs et arguments exposés dans son recours. Elle a ajouté que l'autorité inférieure n'avait pas le droit de reformuler les termes de la requête, en considérant la recourante comme personne concernée à raison de son statut d'héritière.

H.

Par observations du 30 avril 2019, l'autorité inférieure a confirmé ses conclusions formulées dans sa réponse du 9 avril 2019 et a maintenu que la recourante était une personne concernée.

I.

Par observations du 13 mai 2019, la recourante a confirmé les conclusions, griefs et arguments de son recours du 21 février 2019 et ses observations du 23 avril 2019. Elle a en outre fait valoir que l'autorité inférieure ne pouvait pas procéder à un échange spontané de renseignements.

J.

Le 21 juin 2019, l'autorité inférieure a remis des observations par lesquelles elle a maintenu ses conclusions et arguments figurant dans sa réponse du 9 avril 2019 et ses observations du 30 avril 2019.

Pour autant que de besoin, les autres faits et arguments des parties seront repris dans la partie en droit.

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), non réalisées en l'espèce, le 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), prononcées par l'autorité inférieure (cf. art. 33 let. d LTAF; cf. également art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [Loi sur l'assistance administrative, LAAF; RS 651.1]). Il est ainsi compétent pour connaître de la présente affaire.

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par la LAAF, les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèce demeurant réservées (cf. art. 1 al. 2 LAAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que ni la LTAF ni la LAAF n'en disposent autrement (cf. art. 37 LTAF et art. 5 al. 1 LAAF).

1.3 Présenté dans le délai (cf. art. 20 al. 3 et art. 50 al. 1 PA) et les formes (art. 52 al. 1 PA) prévus par la loi, le recours interjeté par la recourante qui dispose de surcroît de la qualité pour recourir (cf. art. 48 PA et art. 19 al. 2

LAAF) est recevable, de sorte qu'il convient d'entrer en matière sur ledit recours.

1.4 A toutes fins utiles, il est rappelé que le recours a un effet suspensif *ex lege* (cf. art. 19 al. 3 LAAF). De ce fait, l'éventuelle transmission de renseignements par l'autorité inférieure ne saurait intervenir avant l'entrée en force de la décision de rejet du recours (cf. FF 2010 241, 248; arrêts du TAF A-1342/2019 et A-1272/2019 du 2 septembre 2020 consid. 1.4).

2.

2.1 Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (cf. art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR / ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss). 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 (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1; 122 V 157 consid. 1a; ATAF 2012/23 consid. 4; 2007/27 consid. 3.3; arrêt du TAF A-3003/2017 du 1^{er} mai 2019 consid. 1.4.1; cf. également ALFRED KÖLZ / ISABELLE HÄNER / MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^{ème} éd., 2013, ch. 1135).

2.2 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. ULRICH HÄFELIN / GEORG MÜLLER / FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^{ème} éd., 2016, ch. 1146 ss; ANDRÉ MOSER / MICHAEL BEUSCH / LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^{ème} éd., 2013, ch. 2.149).

3.

3.1 En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours (cf. ATF 143 II 359 consid. 4.3 et les références citées). L'objet du litige dans la procédure de recours est le rapport juridique réglé dans la décision attaquée, dans la mesure où - d'après les conclusions du recours - il est remis en question par la partie recourante (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3 et les références citées). L'objet de la contestation

(*Anfechtungsgegenstand*) et l'objet du litige (*Streitgegenstand*) sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, les rapports juridiques non litigieux sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais non pas dans l'objet du litige (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3 et les références citées). L'objet du litige peut donc être réduit par rapport à l'objet de la contestation. Il ne peut en revanche, sauf exceptions, s'étendre au-delà de celui-ci (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3; 136 II 457 consid. 4.2; 136 II 165 consid. 5).

3.2 L'AFC conduit la procédure sous forme simplifiée lorsqu'une personne habilitée à recourir consent à la remise des renseignements à l'Etat requérant, le consentement étant irrévocable (cf. art. 16 al. 1 LAAF). Dans cette constellation, l'AFC clôt la procédure en transmettant les renseignements et informe l'Etat requérant du consentement. Toutefois, si le consentement ne porte que sur une partie des renseignements, la procédure ordinaire est alors applicable pour les autres renseignements (cf. art. 16 al. 3 LAAF). Il résulte de ce qui précède, dans cette dernière hypothèse de consentement partiel, que la procédure ordinaire n'est applicable qu'aux renseignements dont la transmission est contestée, respectivement à la transmission desquels une partie n'a pas consenti. La procédure sera déterminée pour chaque partie en fonction des informations que cette partie peut encore contester.

3.3 Dans la présente procédure, l'objet de la contestation consiste en la décision finale du 21 janvier 2019 de l'autorité inférieure. L'objet du litige pour la recourante se limite quant à lui au caviardage de certaines informations. En effet, non seulement la recourante avait, avant la décision finale, consenti partiellement à la transmission des informations (cf. ci-dessus, Faits, let. C.f) mais également, de manière cohérente, elle n'a pas conclu à l'annulation de la décision précitée dans son entier, mais uniquement en précisant qu'il convenait d'« *ordonner à l'autorité intimée de caviarder toute information concernant la recourante* ». A cet égard, il découle expressément du recours du 21 février 2019 que la recourante conteste en particulier que les deux extraits des comptes-courants n° (...) du 13.04 (...) et n° (...) du 13.02 (...), dans lesquels elle apparaît, n'aient pas été caviardés.

3.4 Il sied de relever que la recourante, qui le rappelle elle-même dans son recours du 21 février 2019 (cf. p. 15), avait consenti au sens de l'art. 16 al. 1 LAAF à la transmission des informations la concernant à l'exception des extraits susmentionnés, respectivement qu'elle sollicitait le caviardage de ces deux extraits bancaires. Le consentement étant irrévocable, la recourante ne peut plus invoquer de grief en lien avec d'autres

informations que celles formant l'objet du litige, soit les deux extraits des comptes-courants n° (...) du 13.04 (...) et n° (...) du 13.02 (...). Pour ce seul motif, l'objet du litige est limité dans la présente procédure (cf. arrêt du TAF A-5047/2019 du 22 mai 2019 consid. 3.1, confirmé par l'arrêt du TF 2C_540/2019 du 13 juillet 2020). Toute argumentation portant sur d'autres éléments, telle que les griefs généraux de violation de l'interdiction de « *fishing expedition* » et du principe de proportionnalité, en lien notamment avec les soupçons de l'autorité fiscale japonaise sur la nature du Trust, est donc exorbitant à l'objet du litige. En effet, quand bien même ce grief s'inscrit dans l'objet de la contestation, soit la décision du 21 janvier 2019, la recourante a consenti de manière irrévocable à la transmission des informations la concernant hormis les deux extraits bancaires susmentionnés, de sorte que ces motifs sont irrecevables.

Pour le surplus, il n'apparaît pas que B. _____, qui ne recourt pas dans la présente cause, mais à qui la décision ici attaquée a été notifiée en tant que personne formellement concernée par la demande, aurait donné son consentement à la transmission des informations. Ainsi, c'est à juste titre que l'AFC a rendu une décision finale au sujet de toutes les informations qu'elle prévoyait de transmettre, et non pas uniquement sur celles contestées par la recourante, comme cela découle de l'art. 16 al. 3 LAAF.

4.

Le Tribunal commencera par exposer les bases conventionnelles régissant les demandes d'assistance fiscale entre la Suisse et le Japon et les conditions formelles d'une demande d'échange de renseignements (consid. 5.1 et 5.2). En second lieu, la Cour de céans rappellera les autres conditions matérielles (consid. 5.3 ss) pour enfin examiner les griefs invoqués par la recourante (consid. 6 à 9).

5.

5.1

5.1.1 L'assistance administrative avec le Japon est actuellement régie par la Convention du 19 janvier 1971 entre la Suisse et le Japon en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI CH-JP, RS 0.672.946.31), en particulier par l'art. 25a CDI CH-JP. Cette disposition, en vigueur depuis le 30 décembre 2011, a été introduite par l'art. 19 du Protocole du 21 mai 2010, approuvé par l'Assemblée fédérale le 17 juin 2011, entré en vigueur par échange de notes le 30 décembre 2011 (ci-après : Protocole CDI-JP, partiellement publié au RS 0.672.946.31; RO 2011 6381; FF 2010 5377), lequel est largement calqué sur l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC

OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : www.oecd.org > thèmes > fiscalité > conventions fiscales), l'échange de renseignements n'étant par ailleurs pas limité aux seuls impôts visés par la Convention (FF 2010 5377, 5392).

5.1.2 Aux termes de l'art. 21 ch. 3 du Protocole CDI CH-JP, l'échange de renseignements fondé sur l'art. 25a CDI CH-JP est accordé pour les années fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant celle de l'entrée en vigueur du Protocole d'amendement ou ultérieurement. Ainsi, l'art. 25a CDI CH-JP est applicable aux demandes d'échange de renseignements portant sur les années fiscales à compter du 1^{er} janvier 2012, ce qui est respecté dans le cas d'espèce, la demande d'assistance du (...) porte sur la période débutant le 14 mars 2012.

5.2

5.2.1 Sur le plan formel, le par. 5 let. c du Protocole complémentaire à la CDI CH-JP (publié également au RS 0.672.946.31; RO 2010 6381, 6403) prévoit que la demande d'assistance doit contenir (i) les données nécessaires à l'identification de la personne faisant l'objet du contrôle, en particulier le nom; (ii) la période concernée par la demande de renseignements; (iii) une description des renseignements demandés et l'indication de la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir ces renseignements; (iv) le but fiscal de la demande et (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse du détenteur présumé des renseignements demandés.

En lien avec la liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (cf. 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.4).

5.2.2 Dans le cadre de l'exécution d'une demande d'assistance administrative internationale en matière fiscale, échanger spontanément des renseignements consiste à transmettre des renseignements qui sont vraisemblablement pertinents, mais qui n'ont pas été demandés. Un tel procédé suppose l'existence d'une base légale expresse en droit interne (cf. art. 3

let. d LAAF; arrêts du TF 2C_1037_2019 du 27 août 2020 consid. 5.1 [destiné à la publication] ; 2C_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.3 et 3.3.1; A-7022/2017 du 30 juillet 2019 consid. 3.6.4.1). L'art. 4 al. 1 aLAAF y faisait obstacle jusqu'à son abrogation au 1^{er} janvier 2017 (cf. RO 2013 231). Cette suppression est liée à l'entrée en vigueur à la même date pour la Suisse de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole du 27 mai 2010 (RS 0.652.1, en vigueur pour la Suisse depuis le 1^{er} janvier 2017 et pour le Japon depuis le 1^{er} octobre 2013, abrégée MAC [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters]), ainsi que des art. 22a ss LAAF (RO 2016 5059).

5.3

5.3.1 Aux termes de l'art. 25a CDI CH-JP, l'assistance doit être accordée à la condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale interne des Etats contractants (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4; 141 II 436 consid. 4.4; arrêts du TF 2C_192/2018 du 28 février 2018 consid. 3.2; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié aux ATF 143 II 202 mais *in* : RDAF 2017 II 363).

5.3.2 La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (cf. arrêts du TF 2C_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6; 2C_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. 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 (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2; arrêt du TF 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). La demande ne doit ainsi pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (*interdiction de la pêche aux renseignements* [« *fishing expedition* »]; cf. ATF 144 II 206 consid. 4.2; 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « *fishing expeditions* » correspond au principe de proportionnalité (cf. art. 5 al. 2 Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), 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 (cf. arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Lorsque

l'Etat requérant expose avoir mis en lumière un fait qui lui permet de soupçonner que l'un de ses contribuables pourrait avoir soustrait des revenus imposables par l'intermédiaire d'un compte bancaire ouvert en Suisse, on ne voit pas qu'un lien de pertinence vraisemblable ferait défaut entre cet état de fait et la demande d'assistance administrative qui en découle et qui porterait sur plusieurs périodes fiscales, ni qu'une telle demande relèverait pour ce motif d'une pêche aux renseignements (cf. arrêt du TF 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

5.3.3 Dans l'examen du respect de ce principe, 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 (cf. arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.3.2; sur le principe de la bonne foi, cf. ci-dessous, consid. 5.5). 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 une transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis]; cf. arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.3.2 et les références citées).

5.4

5.4.1 Aux termes de l'art. 3 let. a LAAF, une « personne concernée » est la personne au sujet de laquelle sont demandés les renseignements faisant l'objet de la demande d'assistance administrative ou la personne dont la situation fiscale fait l'objet de l'échange spontané de renseignements. La notion de « *concernée* » figurant dans la disposition légale précitée est de nature formelle en ce sens qu'elle se réfère la personne qui est expressément mentionnée comme contribuable dans la demande de l'Etat requérant (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.2; 141 II 436 consid. 3.3). La portée matérielle de cette notion (personne matériellement concernée) doit quant à elle être déterminée au cas par cas en se référant au critère de la pertinence vraisemblable (cf. ATF 143 II 185 consid. 3.2; 141 II 436 consid. 4). La demande d'assistance vise donc normalement à obtenir des informations sur la personne identifiée comme contribuable par l'Etat requérant. Toutefois, dans certaines constellations spécifiques, des informations peuvent également être transmises au sujet de personnes dont l'assujettissement n'est pas invoqué par l'Etat requérant, soit des tiers (cf. arrêts du TAF

A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.3; A-4545/2016 du 8 février 2018 consid. 4.3.1; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.4).

5.4.2 S'agissant des tiers non impliqués, la transmission de leurs noms n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente. En d'autres termes, cela signifie que la disposition légale précitée n'empêche pas la transmission d'informations relatives à des tiers non impliqués – telles que leur nom – si ces informations sont susceptibles d'être pertinentes pour l'objectif fiscal poursuivi et si leur transmission est nécessaire, c'est-à-dire si le fait de les supprimer ou de les caviarder irait à l'encontre du but de l'assistance fiscale internationale ou rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (cf. ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication]; 2C_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). Cela étant, en cas de transmission, les tiers dont les noms apparaissent sont protégés; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (cf. ci-dessous, consid. 4.5; art. 25a par. 2 CDI CH-JP; art. 20 al. 2 LAAF; ATF 142 II 161 consid. 4.6.1; arrêt du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication]; arrêt 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]).

5.5

5.5.1 Le *principe de la bonne foi* s'applique (cf. art. 7 al. 1 let. c LAAF) en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des CDI (cf. ATF 143 II 202 consid. 8.3; 142 II 161 consid. 2.1.3). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentées dans la demande, dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (*sofort entkräftet*) en raison de fautes, lacunes ou contradictions manifestes (cf. arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.4.1 et les références citées).

5.5.2 La bonne foi d'un Etat est toujours *présumée* (principe de la confiance) 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 (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.1.3).

5.5.3 Déterminer si un renseignement est demandé ou non est une question d'interprétation des demandes d'assistance administrative. Elle doit être effectuée à la lumière du but poursuivi par l'autorité requérante, et de

manière à ne pas entraver l'échange efficace des renseignements (par. 5 let. f *in fine* du Protocole à la CDI CH-JP). En d'autres termes, l'Etat requis doit interpréter les demandes d'assistance de bonne foi (cf. arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 5.2 [destiné à la publication]).

5.6 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 (cf. art. 25a par. 2 CDI CH-JP; arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication]; arrêts du TAF A-5046/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (cf. arrêts du TF 2C_376/2019 du 13 juillet 2020 consid. 7.1.3 [destiné à la publication]; 2C_537/2020 du 13 juillet 2020 consid. 3.4 [destiné à la publication]). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.5 [destiné à la publication]; 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 (cf. arrêts du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.7 [destiné à la publication]; 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7).

5.7 L'Etat requérant doit respecter le *principe de subsidiarité* selon lequel l'assistance n'est accordée à l'Etat requérant que si celui-ci a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues dans sa procédure fiscale interne. Ce principe a pour but d'assurer que la demande d'assistance administrative n'intervienne qu'à titre subsidiaire et non pas pour faire peser sur l'Etat requis la charge d'obtenir des renseignements qui seraient à la portée de l'Etat requérant en vertu de sa procédure fiscale interne (cf. ATF 144 II 206 consid. 3.3.1; arrêt du TAF A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2).

5.8 Les règles de procédure applicables dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis doivent également être respectées. L'AFC dispose toutefois des pouvoirs de procédure nécessaires pour exiger des banques la transmission de l'ensemble des documents requis qui remplissent la condition de

la pertinence vraisemblable (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.5.2; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.8; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.8; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.8.1 et les références citées).

6.

6.1 En l'espèce, la demande est conforme aux exigences formelles découlant du par. 5 let. c du Protocole complémentaire à la CDI CH-JP, ce qui n'est par ailleurs pas contesté par la recourante, la pertinence vraisemblable des informations est ainsi présumée.

6.2

6.2.1 Dans un premier grief, la recourante fait valoir que l'autorité inférieure n'aurait pas dû entrer en matière sur la demande d'assistance du (...) au motif que ladite demande violerait l'interdiction des fishing expeditions respectivement du principe de proportionnalité et que les informations à transmettre ne seraient pas vraisemblablement pertinentes. Selon elle, l'autorité requérante n'aurait que de simples soupçons quant à la création à des fins frauduleuses du Trust et ainsi, la requête viserait à collecter des éventuelles preuves à des fins fiscales. En outre, elle estime que les deux extraits des comptes-courants n° (...) du 13.04 (...) et n° (...) du 13.02 (...) n'auraient aucun lien avec l'enquête fiscale menée au Japon à la base de la demande, que ces informations ne seraient pas requises et qu'elles seraient susceptibles de soulever d'inutiles questions du fisc japonais.

Dans un second grief, la recourante soutient que la transmission des informations la concernant violerait la protection des données confidentielles de tiers non impliqués. Elle précise en outre, que son frère pourrait tirer prétexte de ces virements pour remettre en cause des accords de partage qu'ils ont conclus et qu'elle subirait ainsi des dommages collatéraux si les informations étaient transmises. Enfin, elle affirme qu'elle n'est pas concernée par la demande et que les informations à transmettre ne sont pas de nature à contribuer à élucider les situations fiscales de feu C._____ et de B._____.

6.2.2 L'autorité inférieure estime quant à elle que la demande ne s'apparente pas à une pêche aux renseignements au vu de la pertinence vraisemblable des informations à transmettre qui seraient de nature à contribuer au contrôle fiscal relatif à la succession de feu C._____. En outre, comme déjà indiqué ci-avant, l'AFC est d'avis que la recourante est une personne concernée de par son statut d'héritière (cf. ci-dessus, consid. 5.4.1).

6.3

6.3.1 La notion de tiers non concerné au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF est étroitement liée à la condition de la pertinence vraisemblable (cf. ci-dessus, consid. 5.3). Ainsi, il convient de traiter conjointement les griefs soulevés par la recourante.

6.3.2 Comme déjà constaté par la Cour de céans, la pertinence vraisemblable des informations est présumée dans le cas d'espèce (cf. ci-dessus, consid. 6.1). A cet égard, les faits tels qu'exposés dans la demande d'échange de renseignements du (...) sont clairs et circonstanciés. L'autorité requérante indique de manière précise que feu C._____ était titulaire du compte bancaire ayant le numéro (...) et détenu auprès de D._____. Elle souhaite également savoir s'il existe d'éventuels autres comptes dont feu C._____ serait titulaire ou l'ayant droit économique et ce, dans le but de déterminer ses avoirs imposables respectivement de déterminer les impôts successoraux suite à son décès le 14 mars (...). Le Tribunal rappelle que même de simples soupçons sur le fait que la personne visée par la demande disposerait d'actifs non déclarés auprès d'une institution financière suisse suffiraient à démontrer la pertinence vraisemblable de ces informations respectivement que la demande ne relève pas d'une pêche aux renseignements illicite (cf. ci-dessus, consid. 5.3.2). Ainsi, il ne fait aucun doute qu'il existe un lien évident entre les faits décrits dans la demande d'assistance du (...) et les informations requises et rien ne s'oppose à ce que l'autorité inférieure transmette les informations relatives aux comptes-courants n° (...) et n° (...).

6.3.3 Les documents bancaires faisant l'objet de la demande d'assistance administrative du (...), en particulier la liste des transactions, font partie intégrante des extraits des comptes bancaires susmentionnés, dont feu C._____ était titulaire, et remplissent ainsi l'exigence de la pertinence vraisemblable. En outre, ils sont expressément demandés par l'autorité fiscale japonaise :

[...]

Requested information

(1) Information requested to be obtained from D._____

v. the following bank statement

d. Account holder

Mr C._____

e. Account number

(...)

** If you find any accounts other than the above, which include **Mr. C.** _____ as one of the account holders or as the beneficial holder, we would also like to have information on that account (including joint accounts).*

[...]

En effet, de tels renseignements révèlent les apports et prélèvements enregistrés, les éventuels gains générés, ainsi que le montant et la nature des revenus perçus (salaires, dividendes, plus-values etc.). Ils sont donc de nature à permettre à l'autorité fiscale japonaise de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu respectivement successoral. Or, la suppression de l'ensemble des noms des personnes même non concernées qui figurent sur la liste de ces transactions rendrait la demande d'assistance administrative vide de sens, à tout le moins cela irait à l'encontre de son but (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.2).

Ainsi, la recourante ne peut être suivie lorsqu'elle prétend que, d'une part, la transmission des extraits du 13.04 (...) et 13.02 (...) relatifs aux comptes-courants n° (...) et n° (...) devrait être qualifiée d'échange spontané, d'autre part, que ces transactions apparaissant sur les extraits ont été effectuées sur instruction de feu C. _____ pour régler des frais bancaires et ne seraient pas déterminantes pour la taxation fiscale de ce dernier respectivement de B. _____.

6.4 Au vu de ce qui précède, les griefs de la recourante sont infondés dans la mesure de leur recevabilité (cf. ci-dessus, consid. 3), les extraits des comptes-courants n° (...) et n° (...) du 13.04 (...) et du 13.02 (...) sont des renseignements vraisemblablement pertinents et leur transmission ne viole pas la protection des données confidentielles ni le principe de proportionnalité (*fishing expedition*).

7.

7.1 Une autre question soulevée par la recourante concerne son statut dans la procédure. En effet, dans son recours du 21 février 2019, elle fait valoir qu'elle est un tiers non concerné par la demande au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF. L'AFC a au contraire considéré la recourante comme une personne formellement concernée, comme cela ressort de la décision du 21 janvier 2019 (cf. *p.1, rubrum et p.10, dispositif*). Ce dispositif (*p. 10, ch. 1 de la décision finale du 21 janvier 2019*) dont la teneur est la suivante :

« Pour ces motifs, l'AFC

décide :

1. *d'accorder aux autorités compétentes japonaises l'assistance administrative concernant (i) B._____, né (...), (ii) G._____, né (...) et (iii) A._____, née (...).*
2. [...] »

L'AFC se fonde pour cela sur le fait que la recourante serait une héritière de feu C._____, ressortissant et contribuable japonais expressément mentionné comme personne faisant l'objet de la demande. Il sied ici de remarquer que, cependant, la NTA a mentionné dans sa demande du (...) les personnes concernées et ayant l'obligation de déclarer leurs revenus mondiaux expressément ; or, la recourante n'en fait pas partie.

7.2 Certes, il est vrai que l'autorité fiscale japonaise fait référence aux impôts successoraux et donc indirectement aux héritiers de feu C._____ dans la description des faits figurant dans ladite demande. Toutefois, il ressort explicitement de la demande du (...) que la recourante est la fille aînée de feu C._____ (*eldest daughter of Mr. C._____*) démontrant ainsi que l'autorité fiscale japonaise disposait d'informations à son égard. Si l'autorité requérante souhaitait ainsi obtenir des renseignements au sujet de la recourante personnellement (en tant que personne formellement concernée), elle l'aurait indiqué de manière claire et circonstanciée dans sa demande du (...) comme elle l'a fait pour les deux autres contribuables mentionnés. Selon la bonne foi, principe sur la base duquel une demande d'assistance administrative internationale s'interprète, il sied de déterminer quel est le but poursuivi par l'ensemble de la demande (cf. ci-dessus, consid. 4.4.3). Or, il est évident que la NTA veut obtenir des informations en vue d'imposer feu C._____ respectivement B._____ et non pas la recourante.

7.3 Le fait que la recourante soit une éventuelle héritière n'est ainsi pas suffisant pour la considérer comme une personne formellement concernée au vu de la jurisprudence en la matière. Certes, la recourante est directement concernée en ce sens qu'elle peut faire valoir ses droits, mais uniquement d'un point de vue matériel. En effet, elle agit pour contester la transmission de documents dans lesquels elle apparaît personnellement mais non pas comme héritière se substituant aux droits de son père. Elle aurait dû être mentionnée dans la décision finale du 21 janvier 2019 comme une personne « habilitée à recourir » selon la pratique en matière d'assistance administrative fiscale.

En définitive, s'agissant de la question du statut de la recourante, il sied de la considérer comme une personne matériellement concernée et non pas

formellement concernée. Par conséquent, le dispositif de la décision du 21 janvier 2019 de l'autorité inférieure est erroné dans cette mesure et il n'aurait pas dû mentionner la recourante. En outre, l'AFC aurait uniquement dû notifier à la recourante les informations la concernant et non pas une décision détaillée en raison de l'obligation de confidentialité, quand bien même cela n'engendre aucune conséquence quant à la pertinence vraisemblable et donc à la transmission des informations à l'autorité requérante (cf. FF 2011 5771, 5795 ; arrêt du TAF A-3765/2015 du 15 septembre 2015 consid. 3.3). S'agissant du présent litige, aucun de ces éléments n'a joué en défaveur de la recourante – au contraire puisqu'elle a disposé d'informations, respectivement de droits plus étendus que si la procédure avait été correctement appliquée. En outre, aucun desdits éléments n'a de portée propre sur l'objet du litige, ni ne saurait modifier les considérants qui précèdent quant à la pertinence vraisemblable des informations à transmettre.

8.

8.1 A teneur de la jurisprudence, le Tribunal fédéral a considéré que les informations ne pouvaient être utilisées qu'à l'encontre des personnes contre lesquelles la demande de l'autorité étrangère était expressément dirigée (« *nur gegenüber denjenigen Personen, gegen welche sich das Amtshilfegesuch ausdrücklich richtet* » [cf. arrêt du TF 2C_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7], respectivement « *Deshalb darf der ersuchende Staat die [...] übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren* » [cf. arrêt du TF 2C_537/2019 du 13 juillet 2020 consid. 3.5, destiné à la publication]). Le fait qu'en l'espèce, A._____ soit concernée matériellement ne permet pas d'en faire une personne formellement concernée au sens de la jurisprudence précitée. A._____ est donc protégée par le principe de spécialité, compte tenu de sa dimension personnelle. L'autorité inférieure doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis au vu des conceptions différentes de la portée de ce principe tant au niveau national qu'international. En conséquence, l'autorité inférieure doit modifier le chiffre 1 du dispositif de sa décision finale du 21 janvier 2019. Pour le surplus, aucun élément ne permet de douter du respect du principe de spécialité par la NTA.

8.2 En conséquence de ce qui précède, la Cour de céans ne voit pas en quoi la transmission des informations risquerait de causer un « dommage collatéral » à la recourante (comme elle le prétend : cf. ci-dessus, consid. 6.2.1) en lien avec des accords de partage qui la lie avec son frère. Les renseignements sont en effet exclusivement remis à l'autorité fiscale

japonaise, laquelle est liée par le principe de spécialité, comme indiqué ci-avant.

9.

Enfin, le Tribunal ne voit pas de motifs – et la recourante n'en soulève aucun – qui permettraient de remettre en doute le respect du *principe de subsidiarité*. L'autorité requérante ayant indiqué dans sa demande du (...) qu'elle avait épuisé toutes les sources possibles pour obtenir ces informations au Japon sans y aboutir (*ch. 9, p. 4*). Au demeurant, rien ne laisse penser que le droit suisse ou le droit interne japonais s'opposerait à la transmission à l'étranger des documents litigieux.

10.

Au vu de ce qui précède, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale sous réserve de la question du statut de personne formellement concernée de la recourante qui est nié sans que cette qualification n'ait de conséquence quant à l'issue du litige (cf., ci-dessus, consid. 7). Dès lors, le recours doit 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 (cf. 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 déjà versée.

Vu l'issue de la cause, il n'y ainsi pas lieu d'allouer de dépens (cf. art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

12.

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 (cf. 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 (cf. 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 (cf. art. 84a LTF). Le Tribunal fédéral est seul habilité à décider du respect de ces conditions.

(Le dispositif de l'arrêt est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

2.

L'autorité inférieure doit informer l'autorité requérante que les informations transmises dans le cadre de l'assistance administrative ne peuvent être utilisées que dans une procédure fiscale à l'encontre de feu C._____ et B._____ conformément à l'art. 25a par. 2 CDI CH-JP.

3.

Les frais de procédure fixés à 5'000 francs (cinq mille francs) sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur l'avance de frais du même montant versée par la recourante.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf.; Acte judiciaire)

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Rafi Feller

Indication des voies de droit :

La présente décision, qui concerne un cas d'assistance administrative internationale en matière fiscale, peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les dix jours qui suivent la notification. Le recours n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou qu'il s'agit pour d'autres motifs d'un cas particulièrement important au sens de l'art. 84 al. 2 LTF (art. 82, art. 83 let. h, art. 84a, art. 90 ss et art. 100 al. 2 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire de recours doit exposer en quoi l'affaire remplit la condition exigée. En outre, le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient entre les mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :