



Cour I
A-3614/2023

Arrêt du 12 février 2024

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),
Keita Mutombo, Annie Rochat Pauchard, juges,
Clémentine Duruz, greffière.

Parties

A. _____
représentée par
Monsieur Thierry De Mitri,
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 service japonais d'échange d'informations en matière fiscale (National Tax Agency, ci-après : la NTA ou l'autorité requérante ou l'autorité fiscale japonaise) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2020, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC). Ladite demande est fondée sur l'art. 25A de 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 (ci-après : CDI CH-JP, RS 0.672.946.31).

A.b Dans sa requête, la NTA a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de B._____ (ci-après : la personne concernée) à l'égard de l'impôt sur le revenu pour la période allant du (...) 2012 au (...) 2018. L'autorité requérante a expliqué que la personne concernée, de nationalité et résidence japonaises, est la directrice représentante et présidente de C._____ (ci-après : la société), active dans (...). Selon les informations reçues dans le cadre de l'échange automatique de renseignements, l'autorité requérante expose que la personne concernée ainsi que sa fille, D._____, détiennent le compte (...) auprès de E._____ (ci-après : la détentrice des renseignements ou la banque), en qualité de cotitulaires. Ledit compte n'a toutefois fait l'objet d'aucune déclaration par la personne concernée. De surcroît, bien qu'interrogée par l'autorité fiscale japonaise, la personne concernée a déclaré ne pas avoir connaissance du compte précité et n'a présenté aucun document, tel que requis par le service compétent. La NTA souhaite ainsi obtenir les relevés de dépôts du compte afin de déterminer, d'une part, l'identité de la personne ayant effectué des contributions et, d'autre part, le montant des contributions effectuées, dans le but d'établir la part de détention de chacune des personnes précitées. Afin de procéder à l'imposition sur le revenu de la personne concernée, l'autorité fiscale japonaise cherche également à obtenir les montants des revenus provenant des dividendes et des rachats générés sur le compte concerné, à partir de dividendes et de transferts d'actifs.

A.c Afin d'évaluer la situation fiscale de la personne concernée et en vue d'effectuer sa correcte taxation au Japon, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

The following information on the account that B._____ holds in E._____ (Account [...]):

- (1) Materials for opening the account
- (2) Records of deposits and withdrawals in the examination term

(3) Give us the information required under 10. (1) (2) for all other accounts held by B. _____ as holder, beneficial owner or signatory. (If you do not grasp such accounts, please reply by writing "No other accounts have been grasped.").

Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

This information is furnished in accordance with the provisions in our income tax convention. Its use and disclosure must be governed by the provisions contained therein.

La demande d'assistance administrative précise également (cf. ch. 9) :

[...]. Besides, we have exhausted all measures possible in Japan, but could not secure any additional information.

B.

B.a Par ordonnance de production du 15 juillet 2020, l'AFC a demandé à la banque de produire, dans un délai de dix jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. Elle a en outre été priée d'informer la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de l'inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

B.b Par lettre du 23 juillet 2020 adressée à l'AFC, soit dans le délai imparti, la détentrice des renseignements a fourni les informations requises. Elle a également indiqué avoir informé la personne concernée de l'ouverture de la procédure d'administrative, par courrier distribué le 22 juillet 2020.

B.c Par courrier du 8 septembre 2020, l'AFC a demandé à la banque d'informer les titulaires des comptes bancaires concernés, soit A. _____ (ci-après : la personne habilitée à recourir) ainsi que les sociétés F. _____ et G. _____ (ci-après : les sociétés habilitées à recourir), de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative.

B.d Par courrier du 14 septembre 2020 à l'AFC, la banque a indiqué avoir informé la personne habilitée à recourir, par courrier distribué le 14 septembre 2020, et a transmis les numéros de suivi d'envois des courriers d'information adressés aux sociétés habilitées à recourir.

B.e Par lignes du 17 septembre 2020 et procuration annexée, Monsieur Thierry De Mitri (ci-après : le mandataire) a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne habilitée à recourir.

B.f Dans un courrier du 24 septembre 2020, la banque a indiqué à l'AFC avoir reçu en retour le courrier d'information adressé à la personne concernée et ne pas avoir été en mesure de contacter les sociétés habilitées à recourir.

C.

C.a Par courrier du 29 septembre 2020 à la personne habilitée à recourir, par le biais de son mandataire, l'AFC a indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale japonaise accompagnées des documents utiles et l'a informé du fait qu'elle pouvait, dans un délai de dix jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.b L'AFC a informé la personne concernée ainsi que les sociétés habilitées à recourir par publications dans la Feuille fédérale du 6 octobre 2020, en impartissant un délai de dix jours pour désigner un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications.

C.c Par lettre du 19 octobre 2020, soit dans le délai prolongé par l'AFC, le mandataire lui a transmis ses observations en s'opposant, au nom de sa mandante, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale japonaise.

C.d Par courriels des 3 et 23 novembre 2020, l'AFC a demandé à la banque de fournir des informations complémentaires, notamment sur le statut de la personne concernée sur les comptes bancaires concernés ; ce qu'elle a fait par courriel du 9 novembre 2020 et par courrier du 26 novembre 2020.

C.e Par courrier du 24 décembre 2020 au mandataire, l'AFC a indiqué les informations modifiées telles qu'elle prévoyait de les transmettre à l'autorité requérante accompagnées des documents utiles, en lui impartissant un délai échéant le 13 janvier 2021 pour consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

C.f Suite à la requête du mandataire par courriels des 4 et 5 janvier 2021, l'AFC a, par courrier du 28 janvier 2021, mis à disposition du mandataire l'intégralité du dossier pour consultation, sous format papier, en lui impartissant un délai de dix jours pour prendre position par écrit.

C.g Par courrier du 8 février 2021, le mandataire a transmis ses observations complémentaires à l'AFC.

C.h Par courrier du 24 février 2022 au mandataire, l'AFC lui a transmis les pièces complémentaires garantissant l'accès au dossier. Elle lui a également imparti un délai de dix jours afin d'indiquer s'il souhaitait, d'une part, compléter ou maintenir ses prises de position des 19 octobre 2020 et 8 février 2021 et, d'autre part, représenter la personne concernée ainsi que les sociétés habilitées à recourir.

C.i Par courriel et par courrier du 8 mars 2022, soit dans le délai prolongé par l'AFC, le mandataire a remis les observations de sa mandante, qu'il a complétées par courriel et par courrier du 28 avril 2022, en précisant que le contrôle fiscal de la personne concernée au Japon serait clôturé. Dans ces mêmes lignes, il a indiqué ne pas représenter les entités précitées.

C.j Par courriel du 12 mai 2022 à l'AFC, le mandataire lui a indiqué avoir reçu la confirmation de ses homologues japonais selon laquelle l'autorité requérante aurait contacté les autorités suisses afin de retirer la demande d'assistance administrative.

C.k Par courriel du 23 mai 2022, l'AFC a informé le mandataire que la demande d'assistance administrative n'avait pas été retirée par l'autorité requérante.

C.l Par courriel du même jour, le mandataire a indiqué à l'AFC qu'il allait interpellier ses homologues japonais afin d'apporter des moyens de preuves supplémentaires et ainsi étayer ses affirmations.

D.

D.a Par décision finale du 25 mai 2023, notifiée à la personne habilitée à recourir le 26 mai 2023, par l'intermédiaire de son mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à la NTA pour tous les renseignements transmis par la banque.

D.b Par décisions finales du 25 mai 2023, notifiées à la personne concernée ainsi qu'aux sociétés habilitées à recourir, par publications dans la Feuille fédérale du 31 mai 2023, l'AFC a accordé l'assistance administrative à la NTA pour tous les renseignements transmis par la banque.

E.

E.a Par mémoire du 26 juin 2023, A. _____ (ci-après : la requérante), agissant par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de la décision finale de l'AFC du 25 mai 2023. Par cet acte, la requérante a conclu, sous suite de frais et dépens, préliminairement, à la recevabilité du recours ; principalement à l'annulation de la décision querellée au motif que la demande d'assistance administrative serait fondée sur une erreur essentielle ; subsidiairement, au rejet de la demande au motif qu'elle violerait le principe de rétroactivité ; encore plus subsidiairement, au rejet de la demande au motif qu'elle violerait le principe de subsidiarité du fait que la procédure fiscale au Japon serait terminée.

E.b Dans sa réponse du 9 août 2023, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

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 – ledit Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF, ainsi que les art. 5 al. 1 et 17 al. 3 de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale [loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, RS 651.1]).

1.2 Pour ce qui concerne le droit interne, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est actuellement régie par la LAAF, entrée en vigueur le 1^{er} février 2013 (RO 2013 231, 239). Les dispositions dérogatoires de la convention applicable dans les cas d'espèces sont réservées (art. 1 al. 2 LAAF). Déposée le (...) 2020, la demande d'assistance litigieuse entre dans le champ d'application de cette loi (art. 24 LAAF a contrario). La procédure de recours est au demeurant soumise aux règles générales de la procédure fédérale, sous réserve de dispositions spécifiques de la LAAF (art. 19 al. 5 LAAF et 37 LTAF).

1.3 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).

1.4 En l'espèce, la requérante, en sa qualité de destinataire de la décision du 25 mai 2023, est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue.

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

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

2.

2.1 La requérante 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*, 3^e éd., 2022, n° 2.149 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, 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 135 I 91 consid. 2.1 ; 122 V 157 consid. 1a ; 121 V 204 consid. 6c).

2.3 Dans son mémoire de recours, la requérante se plaint tout d'abord que les renseignements sur le compte (...) (ci-après : le compte concerné 1) transmis dans le cadre de l'échange automatique d'informations et ayant donné lieu à la demande d'assistance administrative sont basés sur un formulaire A qui aurait été établi de manière erronée par la banque. Selon elle,

il appartenait à l'autorité inférieure de requérir des clarifications de la banque à ce sujet et de s'interroger sur la pertinence de ces informations. Dans un second grief, la recourante invoque une violation de l'interdiction de la rétroactivité, motivée par le fait que certains documents que l'AFC entend transmettre ont été établis antérieurement à l'entrée en vigueur de la CDI CH-JP. L'AFC, en refusant de retirer ces documents des renseignements dont la transmission est envisagée, procéderait ainsi à un échange spontané d'informations. Enfin, la recourante avance que la demande d'assistance administrative aurait été déposée alors que la procédure fiscale au Japon était en cours, en violation du principe de subsidiarité.

Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative (consid. 3 infra). Il présentera ensuite les conditions matérielles de l'assistance administrative applicables à la présente cause (consid. 4 infra), avant de passer à l'examen des griefs invoqués par la recourante relatifs à la pertinence des informations, en lien avec le prétendu formulaire A erroné du compte concerné 1 (consid. 5 infra), de la violation du principe de non-rétroactivité des lois (consid. 6 infra) et de la violation du principe de subsidiarité (consid. 7 infra).

3.

3.1

3.1.1 L'assistance administrative avec le Japon est actuellement régie par l'art. 25A CDI CH-JP – largement calqué sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) – introduit par l'art. 19 du Protocole du 21 mai 2010, en vigueur depuis le 30 décembre 2011 (ci-après : Protocole additionnel 1, RO 2011 6381 ; FF 2010 5377), ainsi que par l'Echange de lettres entre le Conseil fédéral suisse et le Japon du 7 septembre 2012, entré en vigueur le même jour (ci-après : Echange de lettres 1, RO 2012 6267) et l'Echange de lettres entre le Conseil fédéral suisse et le Japon du 15 mai 2012, entré en vigueur le même jour (ci-après : Echange de lettres 2, RO 2012 4475). L'art. 25A CDI CH-JP, tel qu'introduit par le Protocole additionnel 1, s'applique aux demandes d'échange de renseignements portant sur des périodes fiscales qui débutent le 1^{er} janvier 2012 au plus tôt (art. 21 ch. 2 et 3 du Protocole additionnel 1).

3.1.2 En l'espèce, la demande d'assistance administrative a été déposée le (...) 2020 et porte sur la période fiscale du (...) 2012 au (...) 2018 en ce

qui concerne l'impôt sur le revenu. L'ensemble de ces dispositions est donc applicable.

3.1.3

3.1.3.1 L'art. 25A CDI CH-JP a ensuite été modifié par l'art. 17 du Protocole du 16 juillet 2021, en vigueur depuis le 30 novembre 2022 (ci-après : Protocole additionnel 2, RO 2022 686 ; FF 2021 2830).

Il faut rappeler que les dispositions qui régissent l'assistance administrative sont par nature procédurales. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, en tant que règles de procédure et sauf disposition contraire, ces dispositions sont applicables immédiatement dès leur entrée en vigueur. Cette application immédiate signifie que les nouvelles règles de procédure s'appliquent aux demandes formées après leur entrée en vigueur, peu importe que ces demandes portent sur des renseignements concernant des périodes fiscales antérieures (cf. ATF 146 II 150 consid. 5.4 ; 143 II 628 consid. 4.3 et les références citées). Les Etats sont toutefois libres de limiter l'application de dispositions relatives à l'assistance administrative à certaines périodes fiscales. Ils le font régulièrement dans les conventions de double imposition, en précisant, dans une disposition transitoire, les périodes fiscales pour lesquelles des demandes d'assistance administrative peuvent être formulées (ATF 146 II 150 consid. 5.4 ; 143 II 628 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_971/2021 du 6 juillet 2022 consid. 6).

Dans le cas du Japon, l'art. 19 par. 2 du Protocole additionnel 2 prévoit ce qui suit au titre de disposition transitoire :

2. Le Protocole prend effet :

a. Au Japon :

- i. à l'égard des impôts prélevés sur la base d'une année fiscale, pour les impôts relatifs à toute année fiscale commençant à partir du 1^{er} janvier de l'année civile qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole,
- ii. à l'égard des impôts qui ne sont pas prélevés sur la base d'une année d'imposition, pour les impôts perçus à partir du 1^{er} janvier de l'année civile suivant celle de l'entrée en vigueur du Protocole ;

b. En Suisse :

- i. à l'égard des impôts retenus à la source, sur les montants payés ou crédités à partir du 1^{er} janvier de l'année civile qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole,
- ii. à l'égard des autres impôts, pour les années fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année civile qui suit immédiatement celle de l'entrée en vigueur du Protocole ou après cette date.

3.1.3.2 Conformément à ce qui précède, le Protocole additionnel 2 n'est applicable qu'aux renseignements se rapportant à une période qui commence le 1^{er} janvier 2023 au plus tôt.

3.2

3.2.1 Sur le plan formel, la let. c du ch. 5 du Protocole additionnel 1 de la CDI CH-JP prévoit que la demande d'assistance doit indiquer : (i) les données nécessaires à l'identification de la personne qui fait l'objet d'un contrôle (typiquement le nom et, pour autant qu'ils soient connus, l'adresse et le numéro de compte, ou des informations semblables permettant l'identification) ; (ii) la période concernée par la demande de renseignements ; (iii) une description des renseignements demandés et l'indication de la forme sous laquelle le premier État contractant mentionné souhaite recevoir ces renseignements de la part de l'autre État contractant ; (iv) le but fiscal de la demande de renseignements, et ; (v) le nom et, si elle est connue, l'adresse du détenteur présumé des renseignements demandés.

3.2.2 En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande, à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (la liste de l'art. 6 al. 2 LAAF 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).

3.2.3 En l'espèce, pour ce qui est de la forme de la demande, il faut considérer qu'elle est conforme aux exigences du ch. 5 du Protocole additionnel 1, dès lors que la requête mentionne le nom de la personne concernée, l'impôt en cause, la période visée, le but de la demande, qu'elle contient une description des renseignements demandés et mentionne l'identité de la détentrice d'informations. Dans la mesure où la requête d'assistance administrative du (...) 2020 contient tous les éléments requis, elle est présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves.

4.

4.1

4.1.1 Aux termes de l'art. 25A CDI CH-JP, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la convention de double imposition ou la législation fiscale interne des Etats contractants (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 ; 141 II 436 consid. 4.4 ; arrêt du TF 2C_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3, non publié à l'ATF 143 II 202, mais in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2017 II 336, 363). La condition de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. citées) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible, sans pour autant permettre aux Etats d'aller à la « pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé (ATF 146 II 150 consid. 6.1.1 et les réf. citées). En règle générale, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements requis se révéleront pertinents ; peu importe qu'une fois ceux-ci fournis, il s'avère que l'information demandée n'est finalement pas pertinente (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1). 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 (arrêts du TF 2C_141/2018 du 24 juillet 2020 consid 7.4 ; 2C_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2). Une demande d'assistance administrative peut par ailleurs servir à confirmer, infirmer ou vérifier les informations dont l'Etat requérant dispose déjà (ATF 144 II 206 consid. 4.5 ; 143 II 185 consid. 4.2).

4.1.2 Il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission d'informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle en cause. Ainsi, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant ; le rôle de l'Etat requis est assez restreint et se borne à un contrôle de plausibilité. Il ne doit pas déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits qui figurent dans la requête. Il ne peut refuser de transmettre

que les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient en lien avec l'enquête menée par l'Etat requérant, étant entendu que celui-ci est présumé être de bonne foi (ATF 144 II 29 consid. 4.2.2 ; 143 II 185 consid. 3.3.2 ; 141 II 436 consid. 4.4.3). L'exigence de la pertinence vraisemblable ne représente donc pas un obstacle très important à la demande d'assistance administrative (ATF 145 II 112 consid. 2.2.1 ; 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2). Par ailleurs, ce serait méconnaître le sens et le but de l'assistance administrative que d'exiger de l'Etat requérant qu'il présente une demande dépourvue de lacune et de contradiction, car la demande d'assistance implique par nature certains aspects obscurs que les informations demandées à l'Etat requis doivent éclaircir (ATF 142 II 161 consid. 2.1.1 ; 139 II 404 consid. 7.2.2).

4.1.3 Une fois que l'AFC a obtenu les documents qu'elle a sollicités auprès des détenteurs de renseignements, elle doit vérifier que les renseignements qu'ils contiennent remplissent la condition de la pertinence vraisemblable (ATF 143 II 185 consid. 3.3.2). C'est du reste ce qu'exprime aussi l'art. 17 al. 2 LAAF, qui prévoit que l'AFC ne transmet pas les renseignements qui ne sont vraisemblablement pas pertinents, mais qu'elle les extrait ou les rend anonymes.

4.2

4.2.1 Les procédures d'assistance administrative internationale en matière fiscale sont fondées sur la coopération et sur la confiance mutuelle entre les Etats parties (ATF 143 II 202 consid. 8.3 et 8.5.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3). L'Etat requérant est donc présumé agir de bonne foi (cf. art. 26 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités [CV, RS 0.111]). Dans le contexte de l'assistance administrative en matière fiscale, la présomption de bonne foi signifie que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant (principe de la confiance). S'il ne fait pas obstacle au droit de l'Etat requis de vérifier que les renseignements demandés sont bien vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal recherché par l'Etat requérant, la présomption de bonne foi lui impose de se fier en principe aux indications que lui fournit celui-ci (cf. ATF 144 II 206 consid. 4.4 ; 142 II 161 consid. 2.1.3 et 2.4 ; 142 II 218 consid. 3.3). 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 (ATF 146 II 150 consid. 7.1 ; 143 II 224 consid. 6.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et 8.7.4).

4.2.2 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 et 2.4), 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 144 II 206 consid. 4.4 ; 143 II 202 consid. 8.7.1 et les réf. citées).

4.3

4.3.1 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 (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1 ; arrêts du TF 2C_703/2019 du 16 novembre 2020 consid. 6.4 à 6.6 ; 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5). Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison d'une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4).

4.3.2 Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3 ; A-7413/2018 du 8 octobre 2020 consid. 9.5). Peu importe par ailleurs que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé, parce que celui-ci choisit spontanément de les lui transmettre et/ou conclut un accord avec les autorités fiscales (ATF 144 II 206 consid. 3.3.1). A cet égard, le Tribunal a eu l'occasion de préciser que lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger, il ne peut être exigé de ce dernier qu'il se soit adressé au préalable au contribuable concerné (arrêts du TAF

A-5695/2018 du 22 avril 2020 consid. 4.2.2 ; A-5648/2014 du 12 février 2015 consid. 7).

4.3.3 La question du respect du principe de la subsidiarité est étroitement liée au principe de la confiance, associé au principe de la bonne foi (cf. consid. 4.2 supra). Ainsi, à défaut d'élément concret, 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. 3.3.2 ; arrêts du TF 2C_703/209 du 16 novembre 2020 consid. 6.3 ; 2C_493/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.1 ; 2C_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2).

4.4 Le respect de la procédure interne de l'Etat requérant ne signifie pas que l'Etat requis doit vérifier que la procédure dans celui-là s'est déroulée en conformité avec toutes les dispositions de droit applicables (arrêt du TAF A-3830/2015 du 14 décembre 2016 consid. 12). Une solution contraire serait impossible à mettre en œuvre, les autorités suisses n'ayant pas les connaissances nécessaires pour contrôler en détail l'application du droit étranger. A cela s'ajoute que la procédure d'assistance administrative ne tranche pas matériellement l'affaire (arrêts du TAF A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 ; A-6385/2012 du 6 juin 2013 consid. 2.2.1) ; il appartient ainsi à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TAF A-5229/2016 du 15 mars 2017 consid. 4.2.5.1) et il n'appartient pas à l'Etat requis de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition envisagée par l'Etat requérant pour décider de la pertinence d'une demande d'assistance. En conséquence, tout grief à ce propos doit être invoqué devant les autorités compétentes étrangères (ATF 144 II 206 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 4.2.2.5 ; A-4157/2016 du 15 mars 2017 consid. 3.5.4 ; A-7143/2014 du 15 août 2016 consid. 11 ; A-688/2015 du 22 février 2016 consid. 9).

5.

La recourante se plaint en substance que les renseignements sur le compte concerné 1 transmis dans le cadre de l'échange automatique de renseignements et ayant donné lieu à la demande d'assistance administrative du (...) 2020 sont basés sur un formulaire A qui aurait été établi de manière erronée par la banque. Selon la recourante, l'AFC aurait dû requérir des clarifications de la banque à ce sujet et analyser, au moins sommairement, la pertinence vraisemblable de ces informations.

5.1

5.1.1 Au préalable, il sied de relever que la pertinence vraisemblable des informations est présumée dans le cas d'espèce, la demande étant conforme aux exigences de forme de la let. c du ch. 5 du Protocole additionnel 1 (consid. 3.2.3 supra).

5.1.2 Le Tribunal rappelle ensuite que la Suisse doit se contenter, en qualité d'Etat requis, d'effectuer un contrôle de plausibilité en vérifiant l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les renseignements requis. En l'occurrence, la NTA expose que, selon les informations obtenues dans le cadre de l'échange automatique de renseignements, la personne concernée, ainsi que sa fille, ont été identifiées comme titulaires du compte concerné 1. Néanmoins, l'autorité fiscale japonaise ne dispose d'aucune autre information et requiert donc les documents d'ouverture du compte ainsi que les relevés de crédits et débits effectués au cours de la période sous enquête pour le compte concerné 1 et pour tous les comptes détenus, directement ou indirectement, par la personne concernée (« *as holder, beneficial owner or signatory* », cf. ch. 10 de la demande). Ces informations concourent à la réalisation du but fiscal mentionné dans la requête, soit notamment de déterminer la part de détention de la personne concernée sur les comptes précités, afin de procéder à l'imposition sur le revenu de ladite personne (cf. Faits, let. A.b supra). Ainsi, les renseignements requis sont en lien direct avec l'état de fait exposé dans la demande et sont potentiellement propres à être utilisés dans la procédure menée par l'autorité requérante. La transmission des renseignements demandés est conforme à l'exigence de la pertinence vraisemblable.

5.2

5.2.1 S'agissant du devoir de vérification de l'autorité inférieure sur les informations fournies par la banque, le Tribunal constate que l'AFC a, par courriel du 23 novembre 2020, requis des clarifications sur la qualité de la personne concernée sur l'ensemble des comptes qu'elle détenait, directement ou indirectement, à la détentrice des renseignements. Par courrier du 26 novembre 2020, la banque a clairement indiqué la qualité de la personne concernée sur chacun des comptes, en précisant que ces informations correspondaient aux documents établis, déjà fournis à l'AFC lors de la collecte des renseignements. Les réponses apportées par l'autorité inférieure aux questions de l'autorité requérante dans sa décision du 25 mai 2023 correspondent ainsi aux informations fournies par la banque, qui ont au surplus été expressément confirmées à deux reprises, et n'appellent pas à la critique. Quoiqu'il en soit, le Tribunal relève que la

personne concernée est *a minima* titulaire d'une procuration sur l'ensemble des comptes et que cette information est expressément requise par l'autorité fiscale japonaise – l'exigence de la pertinence vraisemblable étant d'ailleurs remplie (cf. consid. 5.1.2 supra).

5.2.2 Quant à l'allégation de la recourante selon laquelle le formulaire A du compte concerné 1 aurait été établi de manière erronée par la banque, il sied de rappeler que la procédure d'assistance administrative n'a pas pour vocation de trancher matériellement l'affaire. En conséquence, il appartient à la recourante de faire valoir ses griefs de fond relatifs au caractère erroné du formulaire A du compte concerné 1 devant les juridictions japonaises compétentes (cf. consid. 4.4 supra).

5.2.3 Enfin, les renseignements requis peuvent être nécessaires à l'autorité fiscale japonaise pour confirmer, infirmer ou simplement vérifier les éléments déjà en sa possession (cf. consid. 4.1.1 supra), en particulier les informations obtenues dans le cadre de l'échange automatique de renseignements.

5.3 Au vu de ces éléments, les griefs de la recourante doivent être rejetés.

6.

6.1 La recourante avance qu'une partie des documents susceptibles d'être transmis à la NTA porteraient sur une période antérieure à l'entrée en vigueur de la CDI CH-JP, en violation du principe de non-rétroactivité des lois. Elle requiert donc que tous les documents d'ouverture des comptes établis avant le 1^{er} janvier 2012 soient retirés de la documentation que l'AFC entend transmettre ; à défaut, l'AFC procéderait à un échange spontané d'informations.

6.1.1 Selon la jurisprudence, la relation entre la banque et ses clients est par nature une relation contractuelle qui s'inscrit dans la durée. Pour cette raison, l'assistance administrative ne peut se limiter aux faits survenus – dans le cas présent – après le 1^{er} janvier 2012. Ainsi, les documents d'ouverture de compte bancaire, autres accords et documents KYC, créés avant le 1^{er} janvier 2012, qui régissent la relation entre la banque et le client pendant toute sa durée contractuelle, doivent être transmis si les conditions de l'assistance administrative sont remplies et que la relation contractuelle se poursuit après le 1^{er} janvier 2012. Cependant, les passages des documents en question, dont la pertinence pour la période d'imposition à partir du 1^{er} janvier 2012 est peu probable, peuvent être caviardés (arrêt du TF 2C_703/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.4.2 ; arrêts du TAF

A-1285/2020 du 27 janvier 2022 consid. 6.6.3 ; A-1879/2021 du 27 juillet 2022 consid. 5.7 et 5.16).

6.1.2 En l'espèce, les documents d'ouverture de comptes, dont la recourante requiert le retrait, ont été établis antérieurement à l'entrée en vigueur de la CDI CH-JP et contiennent des informations antérieures au 1^{er} janvier 2012. Cependant, ces documents régissent la relation entre la banque et le client pendant toute sa durée contractuelle et reposent ainsi sur un complexe de faits continuant à produire des effets juridiques durant la période sous enquête. Le seul élément à prendre en compte ici est le fait que les données en question puissent encore être vraisemblablement pertinentes pour l'examen de la situation fiscale de la personne concernée pendant la période sous contrôle ; ce qui est le cas en l'espèce (cf. consid. 5.1 supra). Partant, la transmission envisagée par l'AFC des documents d'ouverture de comptes établis antérieurement au 1^{er} janvier 2012 est conforme au droit.

6.1.3 L'assistance administrative s'inscrit donc dans le champ temporel des dispositions applicables et, contrairement à ce que soutient la recourante, il n'est pas question d'une violation du principe de non-rétroactivité des lois. Ce grief est ainsi rejeté.

6.2

La recourante requiert ensuite le caviardage du nom de la gestionnaire figurant en page 15 de « l'annexe 1b ».

6.2.1 En règle générale, il n'appartient pas au Tribunal de céans de vérifier en détail quelles informations sont, ou non, à caviarder. Cette tâche revient à l'AFC en tant qu'autorité exécutant l'assistance administrative (cf. art. 2 LAAF). En d'autres termes, la Cour, saisie d'un recours contre une décision finale de l'AFC, se limite à vérifier le respect des conditions de l'assistance administrative, sans devoir en principe analyser d'office l'ensemble des pièces du dossier, en particulier l'intégralité des documents, informations et renseignements litigieux et visés par une éventuelle transmission à l'autorité requérante (arrêt du TAF A-3482/2018 du 5 août 2019 consid. 7.2.1).

Par ailleurs, le Tribunal peut s'interroger sur la recevabilité de ce grief dans la mesure où la recourante fait valoir des intérêts d'un tiers à voir son identité caviardée, et non son propre intérêt (ATF 139 II 404 consid. 11.1 ; 137 IV 134 consid. 5.2.2 ; arrêt du TF 2C_1037/2019 du 27 août 2020 consid. 6.2 ; arrêts du TAF A-2175/2021 du 22 septembre 2021

consid. 1.3.3 ; A-1507/2020 du 17 août 2021 consid. 1.3.3 ; A-6854/2018 du 3 mars 2020 consid. 1.3.2). En outre, si l'on exige l'anonymisation d'informations sur des personnes individuelles, il ne suffit en principe pas d'affirmer de manière générale que les personnes mentionnées dans ces documents sont des tiers non impliqués. Selon la jurisprudence constante du TAF, il convient plutôt, dans une telle constellation, de désigner chaque pièce du dossier qui doit être exclue de la transmission et d'exposer en détail les raisons pour lesquelles elle ne peut pas être pertinente dans la procédure étrangère (arrêts du TAF A-1742/2020 du 25 janvier 2022 consid 7.3 ; A-6859/2019 du 2 décembre 2020 consid. 2.7.4 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 5.2 ; A-5506/2015 du 31 octobre 2016 consid. 12.2.6). La réponse à cette question peut cependant demeurer en l'espèce indéterminée, le grief devant de toute manière être rejeté.

6.2.2 En effet, le Tribunal constate qu'une telle annexe 1b n'existe pas dans la numérotation des pièces effectuée par l'autorité inférieure et qu'aucun employé bancaire n'apparaît en page 15 de l'*enclosure* (...). Le nom d'une ancienne employée de la banque, H._____, figure en revanche à la page 37 de l'*enclosure* (...). Si tant est que la recourante fasse effectivement référence à cette mention, le Tribunal relève que cette personne figurait dans l'extrait du Registre du commerce du Canton de Genève de la banque détentrice des renseignements. Etant donné que ces informations sont publiques et librement accessibles à tout un chacun, l'AFC n'était pas tenue de procéder au caviardage de ses données.

6.2.3 Il découle de ce qui précède que ce grief doit également être rejeté.

7.

La recourante reproche finalement à l'autorité fiscale japonaise de ne pas avoir utilisé tous les moyens procéduraux à sa disposition pour obtenir les renseignements requis car un contrôle fiscal était en cours au moment où la demande d'assistance administrative a été déposée. La recourante avance également que la procédure fiscale interne serait clôturée, ce depuis le 6 avril 2021.

7.1

7.1.1 En l'espèce, l'autorité requérante a expressément affirmé dans sa demande d'assistance administrative : « [...] *we have exhausted all measures possible in Japan, but could not secure any additional information* » (cf. Faits, let. A.c supra), conformément aux exigences du ch. 5 let. a du Protocole additionnel 1. Pour ce motif déjà et en vertu du principe de la confiance (cf. consid. 4.3.3 supra), les allégations de la

recourante ne sont pas de nature à remettre en cause l'affirmation de l'autorité requérante confirmant l'épuisement des voies internes.

7.1.2 Il ressort en outre de la demande d'assistance que la personne concernée, faisant l'objet du contrôle fiscal au Japon, n'a pas déclaré le compte concerné 1 et n'a pas fourni la documentation requise par l'autorité requérante (cf. ch. 8 et 9 de la demande). La NTA a donc dû opter pour la voie de l'assistance administrative afin d'obtenir les renseignements nécessaires pour établir le montant des impôts éventuellement éludés.

7.1.3 Enfin, ni l'existence d'un contrôle fiscal dirigé contre la personne concernée ni le document remis par la recourante, soit un rapport du 15 avril 2022 rédigé par un conseiller fiscal japonais, ne sont de nature à remettre en cause le respect du principe de subsidiarité par l'autorité requérante. En effet, le principe de subsidiarité n'implique pas l'épuisement de l'intégralité des moyens envisageables avant de demander l'assistance administrative à la Suisse et il ne s'oppose pas non plus à ce que l'Etat requérant obtienne en cours de procédure des informations directement du contribuable visé (cf. consid. 4.3.2 supra). Par ailleurs, le Tribunal ne dispose d'aucune information selon laquelle la NTA aurait retiré sa demande d'assistance administrative, ce malgré les allégations de la recourante selon lesquelles la procédure fiscale japonaise aurait été clôturée.

7.2 Au vu de ce qui précède, le Tribunal ne retient pas de violation du principe de subsidiarité par l'autorité requérante. Ce grief doit ainsi être rejeté.

8.

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.

9.

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.

10.

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

11.

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)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), sont mis à la charge de la recourante. Ceux-ci sont prélevés sur l'avance de frais d'un montant de 5'000 francs (cinq mille francs), déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Clémentine Duruz

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 :

Le présent arrêt est adressé :

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