



---

Cour I  
A-1285/2020

## Arrêt du 27 janvier 2022

---

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Jürg Steiger, juges,  
Natacha Bossel, greffière.

---

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
tous deux représentés par  
Maître Nicolas Candaux,  
recourants,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
autorité inférieure.

---

Objet

Assistance administrative (CDI CH-IT).

## Faits :

### A.

**A.a** Le service italien d'échange d'informations en matière fiscale (Agenzia delle Entrate, Ufficio Cooperazione Internazionale Italia, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale italienne) a adressé une demande d'assistance administrative à l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure ou l'AFC) datée du (...) 2018 et remplaçant une première demande datée du (...) 2017. Ladite demande est fondée sur l'art. 27 de la Convention du 9 mars 1976 entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.945.41 ; ci-après : CDI CH-IT), en lien avec la let. e<sup>bis</sup> du protocole additionnel en vigueur le 13 juillet 2016 (ci-après : Protocole additionnel ; également publié dans le RS 0.672.945.41 ; RO 2016 2769, 2771).

**A.b** Dans sa requête, l'autorité fiscale italienne a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de A.\_\_\_\_\_. En effet, l'autorité requérante a expliqué ce qui suit :

Il 4 aprile 2016 il Consorzio internazionale dei giornalisti investigativi (ICIJ) ha diramato un comunicato stampa a livello internazionale contenente le informazioni su documenti provenienti dallo studio legale panamense Mossac Fonseca, i cd. Panama Papers. Il 9 maggio 2016 è stata pubblicata la lista delle "entities" e dei relativi azionisti, amministratori e intermediari. I Panama Papers contengono molte informazioni su strutture offshore che coinvolgono persone fisiche, società, fondazioni e trust di ogni parte del mondo. Sulla base di tali informazioni è verosimile ritenere che le strutture offshore siano state utilizzate per fini evasivi ed elusivi e per schermare la beneficial ownership delle entities. È inoltre verosimile ritenere che le informazioni contenute nel sito internet del ICIJ (<https://panamapapers.icij.org/>) possano consentire alle amministrazioni finanziarie di individuare anche gli intermediari (ad. banche, advisor e altri consulenti) coinvolti nella creazione e nella diffusione di tali strutture finanziarie. Il nostro controllo attiene l'accertamento dei redditi non dichiarati connessi ai conti finanziari intestati alle entities presso la C.\_\_\_\_\_ (...). Lo schema consiste nella creazione di "scatole vuote", insieme alla nomina degli azionisti e degli amministratori e, talvolta, di entità con titoli al portatore, al fine di schermare l'effettiva titolarità dell'attività finanziaria dal beneficial owner. Il beneficial owner continua comunque a disporre del conto in ragione di una Procura (Power of Attorney) a proprio favore. Solitamente il consiglio di amministrazione delle società è composto da dipendenti/collaboratori dello studio di consulenza che ha predisposto lo schema (ad es. Mossac Fonseca). Tali schemi evasivi, attuati tramite le anzidette società, sarebbero stati offerti a clienti (solitamente banche, consulenti o broker) di diversi Paesi, i quali a loro volta avrebbero fornito il nominativo dei beneficial owner del conto finanziario da schermare per predisporre la Power of Attorney. È verosimile ritenere che tali strutture offshore siano state usate per finalità di elusione ed evasione fiscale.

En ce qui concerne les raisons pour lesquelles l'autorité requérante considère que les informations demandées sont détenues par la Suisse ou en possession/sous le contrôle d'une personne relevant de la juridiction suisse, l'autorité requérante a indiqué ce qui suit :

Sulla base delle informazioni contenute nel sito internet del ICIJ (<https://panamapapers.icij.org/>) è emerso che soggetti italiani hanno utilizzato uno schema offshore per nascondere attività finanziarie detenute all'estero e per evadere le imposte in Italia.

In particolare, ogni soggetto ha investito in entities localizzate in un Paese offshore (British Virgin Islands e Panama) e si ritiene che detenga direttamente, oppure indirettamente tramite la relativa entity, attività finanziarie presso la citata C.\_\_\_\_\_.

Dai controlli effettuati dalla Guardia di Finanza i soggetti italiani elencati nella lista allegata:

- a) nei periodi d'imposta 2015 e 2016 non ha dichiarato la detenzione di attività finanziarie in Svizzera;
- b) non hanno dichiarato i redditi di natura finanziaria provenienti dalla Svizzera;
- c) non hanno aderito alla procedura di collaborazione volontaria prevista dalla L. 15 dicembre 2014 n.186. La lista allegata contiene, oltre ai dati anagrafici del soggetto italiano, anche la denominazione della correlata entity e del relativo indirizzo.

**A.c** Afin d'évaluer la situation fiscale de A.\_\_\_\_\_ et en vue d'effectuer sa correcte taxation en Italie, l'autorité requérante a adressé à l'AFC les questions suivantes :

Le informazioni in possesso della C.\_\_\_\_\_ riguardo alle Entities Offshore (EO) inserite nella lista annessa alla presente richiesta [...]:

- a) l'intera documentazione, se disponibile, della Entity Offshore (EO);
- b) la lista di tutti i beneficial owner (BO) di ogni Entity Offshore (EO);
- c) tutti i dati delle relazioni finanziarie (iban dei conti bancari ed altri investimenti, non solo in Svizzera ma a livello mondiale), intrattenute dalla EO, compresi i documenti di apertura conto ed il formulario A sull'indicazione del BO, includendo l'inventario di cassette di sicurezza, la lista dei power of attorney (procuratori, mandatari, delegati, et similia). Per i conti correnti si prega di considerare quale account statement, la situazione dal (...) /2015 al (...) 2016, specificando se e quali conti siano stati chiusi e/o trasferiti nel medesimo periodo richiesto;
- d) la lista di tutti gli altri assets della EO (immobili, ecc ...): asset statement situazione al (...) 2015 e al (...) 2016 [...].

## **B.**

**B.a** Par ordonnance de production du 23 novembre 2018, l'AFC a demandé à la société C.\_\_\_\_\_, de produire, dans un délai de 10 jours, les

documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La société C. \_\_\_\_\_ a en outre été priée d'informer A. \_\_\_\_\_ 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 courrier du 6 décembre 2018 et procuration annexée, Maître Nicolas Candaux a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de la personne concernée, soit A. \_\_\_\_\_, et a requis la consultation des pièces du dossier.

**B.c** Par courrier du 7 décembre 2018, la société C. \_\_\_\_\_ a fourni à l'AFC les informations requises par la demande d'assistance administrative.

**B.d** Par courriels des 4 janvier 2019 et 8 novembre 2019, l'autorité inférieure a demandé des clarifications à l'autorité fiscale italienne relative à leur demande d'assistance administrative.

**B.e** Par courrier du 7 février 2019, l'AFC a mis à disposition l'intégralité du dossier à Maître Nicolas Candaux.

**B.f** Par courriel du (...) 2019, l'autorité fiscale italienne a fourni à l'AFC les clarifications demandées.

### **C.**

**C.a** Par courrier du 17 décembre 2019, Nicolas Candaux l'AFC a remis à Maître Nicolas Candaux la correspondance de l'autorité fiscale italienne du 6 décembre 2019. En outre, l'autorité inférieure a indiqué à Maître Nicolas Candaux les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité requérante accompagnées des documents utiles et a informé l'intéressé du fait qu'il pouvait, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**C.b** Par courrier du 20 janvier 2020, Maître Nicolas Candaux a transmis ses observations en s'opposant, au nom de son mandant, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale italienne.

### **D.**

Par décision finale du 31 janvier 2020, notifiée au mandataire de A. \_\_\_\_\_, personne concernée, et de B. \_\_\_\_\_ SA, personne habilité à recourir, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la société C. \_\_\_\_\_.

**E.**

**E.a** Par acte du 4 mars 2020, A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) et la société B. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la recourante) (ci-après et tous ensemble : les recourants), agissant par l'intermédiaire de leur mandataire, ont 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 31 janvier 2020. Par ce recours, les recourants ont conclu, sous suite de frais et dépens, à la forme, à la recevabilité de l'acte ; principalement, à l'annulation de la décision querellée et au refus de l'entraide administrative ; subsidiairement, au caviardage de certains documents que l'AFC envisage de transmettre à l'autorité fiscale italienne conformément aux considérants 4 et 5 du mémoire de recours ; en tout état de cause, à débouter l'AFC de toutes autres ou contraires conclusions.

**E.b** Dans sa réponse du 6 mai 2020, l'AFC a conclu, sous suite de frais et dépens, au rejet du recours. En outre, l'AFC a acquiescé à ce que les dates des (...) et (...), figurant à la page 1 de l'estimation du portefeuille (...) au (...) 2015 et dans l'enclosure 1, documents que l'AFC envisage de transmettre à l'autorité requérante, soient préalablement caviardées.

**E.c** Par réplique du 4 juin 2020, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire du 4 mars 2020.

**E.d** Par courrier du 16 juin 2020, l'AFC a annoncé au Tribunal qu'elle renonçait à dupliquer.

**E.e** Par courriers des 12 janvier, 7 juin et 16 juillet 2021, les recourants ont transmis au TAF des observations spontanées.

**F.**

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

**Droit :****1.**

**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<sup>er</sup> 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 (...) 2017, 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, le recourant dispose du statut de personne concernée au sens de l'art. 3 let. a LAAF, de sorte que la qualité pour recourir au sens des art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA lui est reconnue. S'agissant de la recourante, l'AFC l'a informée de la procédure en cours au sens de l'art. 14 al. 2 LAAF et lui a notifié la décision du 31 janvier 2020 en qualité de personne habilitée à recourir (cf. Faits, D. *supra*). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que celle-ci dispose d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse. Partant la recourante dispose également de la qualité pour recourir (art. 48 PA et art. 19 al. 2 LAAF).

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

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

**2.3** En l'espèce, les recourants se plaignent, en substance, que la demande d'assistance de l'autorité fiscale italienne relaterait les faits de manière erronée et inexacte en violation du principe de la bonne foi ; que l'autorité requérante se livrerait à une pêche aux renseignements interdite ; que les éléments invoqués par l'autorité requérante seraient impropres à fonder le respect du principe de subsidiarité ; que les renseignements que l'AFC prévoit de transmettre ne serait pas pertinents ; que dans la mesure où les données de tiers non impliqués dans la présente affaire ressortent de la documentation que l'AFC prévoit de transmettre, il convient de caviarder lesdites données et que dans la mesure où certaines informations que l'AFC prévoit de communiquer ne sont pas couvertes par la période sous contrôle, il sied de les caviarder.

Le Tribunal examinera d'abord la question du droit applicable *ratione temporis* à la demande d'assistance administrative et la forme de celle-ci (consid. 3 *infra*). Il passera ensuite aux prétendues violations des principes de la bonne foi (consid. 4 *infra*) et de la pertinence vraisemblable (consid. 5 *infra*). Puis, le Tribunal analysera les griefs des recourants en lien avec le caviardage de certaines données se trouvant sur la documentation que l'AFC prévoit de transmettre à l'autorité requérante (consid. 6 *infra*). Finalement, les principes de spécialité et de subsidiarité seront examinés (consid. 7 et 8 *infra*).

## 3.

**3.1** L'assistance administrative avec l'Italie est actuellement régie par l'art. 27 CDI CH-IT – largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE) – et par son protocole additionnel (voir Message du 12 août 2015 concernant l'approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et l'Italie, FF 2015 6263, 6267 [ci-après : Message CDI CH-IT]). Dans leurs versions en vigueur depuis le 13 juillet 2016, modifiées par les articles I et II du protocole de modification du 23 février 2015, l'art. 27 CDI CH-IT et les dispositions du protocole additionnel s'appliquent aux demandes de renseignements présentées à partir du 13 juillet 2016 qui portent sur des faits et, ou, des circonstances existants ou réalisés à partir du 23 février 2015 (voir article III par. 2 du Protocole de modification du 23 février 2015 ; RO 2016 2769, 2772 ; Message CDI CH-IT, FF 2015 6263, 6269). C'est notamment le cas de la présente demande d'assistance administrative, déposée le (...) 2018 et portant sur la période fiscale du (...) 2015 au (...) 2016.

**3.2** L'art. 27 CDI CH-IT est précisé à la let. e<sup>bis</sup> du protocole additionnel. Cette disposition règle notamment les exigences auxquelles doit satisfaire toute demande de renseignements (cf. Message CDI CH-IT, FF 2015 6263, 6268), prévoyant à l'al. 2 que l'autorité requérante doit fournir à l'Etat requis les informations suivantes :

- (i) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête,
- (ii) la période visée par la demande,
- (iii) une description des renseignements demandés y compris de leur nature et de la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis,
- (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande,
- (v) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.

**3.3** Le protocole additionnel précise en outre que ces exigences (ch. i à v) ne doivent pas être interprétées avec un formalisme faisant obstacle à l'échange efficace de renseignements (voir let. e<sup>bis</sup> ch. 3 du Protocole additionnel ; Message CDI CH-IT, FF 2015 6263, 6268). En lien avec cette liste d'indications sur le contenu de la demande à fournir par l'Etat requérant dans le contexte des CDI (comparé avec l'art. 6 al. 2 LAAF qui est

d'application subsidiaire), le Tribunal fédéral retient qu'elle est conçue de telle manière que si l'Etat requérant s'y conforme scrupuleusement, il est en principe censé fournir des informations qui devraient suffire à démontrer la pertinence vraisemblable de sa demande (ATF 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.2).

**3.4** En l'espèce, l'autorité requérante a formellement transmis, outre la période visée, l'identité du recourant en tant que personne concernée par le contrôle ou l'enquête. Elle a en sus décrit les informations recherchées, nommé la détentrice des renseignements et désigné l'objectif fiscal.

Il sied ainsi de constater que les conditions de forme prévues à la let. e<sup>bis</sup> du protocole additionnel sont remplies.

**3.5** Il sied encore de préciser que la présente demande doit être qualifiée de demande collective (« *Listenersuchen* »). Certes la demande vise plusieurs contribuables – à savoir « *32 intermédiaires suisses qui géraient les activités financières de 48 entités offshore appartenant à 58 contribuables* ». Toutefois, toutes les personnes physiques et morales susmentionnées ont été identifiées sur la liste annexée à la requête, de sorte qu'il s'agit bien d'une demande collective et non d'une demande groupée au sens de l'art. 3 let. c LAAF (cf. ATF 146 II 150 consid. 4.3 ss). Pour rappel, le Tribunal fédéral a relevé à cet égard qu'au regard de la jurisprudence, les demandes qui concernent un certain nombre de personnes qu'elles identifient par leur nom ou au moyen d'une liste comportant des numéros – tels que le numéro de carte de crédit ou de compte bancaire – doivent être considérées comme une somme de demandes individuelles. Pour des raisons d'économie de procédure, l'autorité requérante rassemble ces demandes individuelles en une demande commune ou collective, bien qu'elle ait pu en principe également les formuler individuellement (cf. ATF 146 II 150 consid. 4.4, 143 II 628 consid. 4.4. et 5.1 ; arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 4.4 et 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.1).

#### **4.**

**4.1** Le principe de la bonne foi (art. 7 al. 1 let. c LAAF) s'applique en tant que principe d'interprétation et d'exécution des traités dans le domaine de l'échange de renseignements des conventions de double impositions (ATF 143 II 202 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.4.1 ; A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.3 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.3.1). L'Etat requis est ainsi lié par l'état de fait et les déclarations présentés dans la demande, dans la mesure

où ceux-ci ne peuvent pas être immédiatement réfutés (sofort entkräftet) en raison de fautes, lacunes ou de contradictions manifestes (arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.1 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.4.1).

**4.2** 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 142 II 161 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.4.2), sauf s'il existe un doute sérieux, cas dans lequel le principe de la confiance ne s'oppose alors pas à ce qu'un éclaircissement soit demandé à l'Etat requérant ; le renversement de la présomption de bonne foi d'un Etat doit en tout cas reposer sur des éléments établis et concrets (ATF 143 II 202 consid. 8.7.1 avec les réf. citées ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.4.2).

**4.3** Selon la jurisprudence, il peut arriver que les contribuables dont l'Etat requérant fait valoir qu'ils sont résidents fiscaux de cet Etat en vertu des critères de son droit interne soient aussi considérés comme des résidents fiscaux d'un autre Etat en vertu des critères du droit interne de cet autre Etat. Il ne faut ainsi pas confondre la résidence fiscale (et l'assujettissement illimité qui en découle) d'une personne dans un Etat en vertu du droit interne avec la question de la détermination de la résidence fiscale de cette personne au plan international. L'une n'implique pas forcément l'autre, puisqu'en cas de prétentions concurrentes entre Etats, la résidence fiscale au plan international se détermine, si une convention de double imposition a été conclue, par l'application des dispositions en cascade qu'elle prévoit (cf. art. 4 MC OCDE ; ATF 142 II 161 consid. 2.2.1 et les références). Or, la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'Etat requis au stade de l'assistance administrative (cf. ATF 142 II 161 consid. 2.2.2 in fine) (ATF 142 II 161 consid. 3.6).

**4.4** En l'espèce, les recourants reprochent à l'AFC de ne pas avoir relevé les inexactitudes ressortant de la demande d'entraide. Ils allèguent que l'état de fait invoqué par l'Italie serait manifestement erroné et inexact dans la mesure où le recourant est enregistré en Italie en tant que « non-résident ». A cet égard, ils avancent que le recourant vivait à (...) en Suisse ainsi qu'à (...) durant la période visée. Dès lors que l'autorité requérante affirme au contraire considérer le recourant comme résident fiscal italien, les recourants reprochent à l'autorité inférieure de ne pas avoir remis en

cause la bonne foi de l'autorité fiscale italienne. En outre, l'autorité requérante ne présenterait pas un état de fait concret permettant d'atteindre un but fiscal précis puisqu'elle se limiterait à évoquer l'affaire des « panama papers ».

Pour étayer leurs propos, les recourants ont notamment produit un avis de droit du (...) 2020 de l'Etude italienne (...). En outre, le recourant tente de prouver qu'il n'était pas domicilié fiscalement en Italie par une analyse complète de chaque élément invoqué par l'autorité requérante dans sa demande du (...) 2018 et son complément du (...) 2019.

**4.5** En l'espèce, il y a tout d'abord lieu de relever qu'en tant qu'expertise privée, l'avis de droit produit par les recourants est constitutif d'une simple allégation, dans la mesure où l'expert privé ne peut pas être considéré comme indépendant et impartial, en raison notamment de sa relation contractuelle avec les intéressés, contrairement à l'expert judiciaire (cf. arrêt du TF 1C\_106/2016 du 9 juin 2016 consid. 2.2.4 et les arrêts cités). La pièce produite est ainsi soumise à la libre appréciation des preuves.

**4.6** S'agissant en particulier du but fiscal recherché, le Tribunal constate ce qui suit. Le (...) 2018, l'autorité requérante a déposé une demande d'assistance administrative à l'encontre de « *n. 32 intermediari elvetici che hanno gestito curato le attività di natura finanziaria di n. 48 entity offshore riconducibili a n. 58 contribuenti - persone fisiche e giuridiche* », soit en traduction libre « *32 intermédiaires suisses qui géraient les activités financières de 48 entités offshore appartenant à 58 contribuables - personnes physiques et morales* », dont le recourant qui, en l'espèce, est soupçonné d'avoir utilisé la société offshore B. \_\_\_\_\_ SA comme société-écran ou « boîtes vide » par l'intermédiaire de C. \_\_\_\_\_ afin de dissimuler des actifs financiers. Dans sa requête, l'autorité italienne indique que le but fiscal pour lequel les informations sont demandées est « *la verifica del corretto adempimento degli obblighi in materia di dichiarazione delle attività detenute presso un intermediario estero da contribuenti residenti in Italia* » (cf. ch. 2 de la demande) en lien avec les impôts suivants : « *imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), all'imposta sul reddito delle società (IRES), all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE), all'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) e all'imposta sulle successioni e donazioni* » (cf. ch. 13 de la demande « *tipo di imposta* ». Il en découle que, contrairement à ce que prétendent les recourants, l'autorité requérante a clairement défini le but fiscal visé par la demande d'assistance du (...) 2018.

**4.7** Le Tribunal rappelle ensuite que l'existence d'une résidence fiscale dans un Etat autre que l'Etat requérant ne constitue pas une circonstance de nature à rendre la demande d'assistance manifestement erronée ou incomplète et à renverser la présomption de bonne foi de l'Etat requérant. En présence d'un conflit de résidence dans le cadre de l'examen d'une requête d'assistance administrative, la Suisse devrait en principe se contenter, en qualité d'Etat requis, de vérifier que le critère d'assujettissement invoqué par l'Etat requérant se trouve dans ceux prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination du domicile, à savoir l'art. 4 CDI CH-IT (cf. arrêt du TAF A-3073/2020 du 14 décembre 2021 consid. 2.9 et les références citées).

**4.8** En l'espèce, la Cour de céans considère que l'autorité requérante a fait valoir des critères d'assujettissement prévus par l'art. 4 CDI CH-IT, à savoir principalement celui du foyer d'habitation permanent ou du séjour et celui des centres d'intérêts vitaux. En effet, il ressort de la demande du (...) 2018, complétée par courrier du (...) 2019, que l'autorité requérante considère le recourant comme un résident fiscal italien. En substance, l'autorité fiscale italienne mentionne notamment que selon les éléments réunis par leur service, le recourant aurait résidé en Italie durant la période sous contrôle (à l'adresse suivante : (...)). L'autorité requérante indique à ce propos que le recourant est titulaire d'une entreprise individuelle ayant son siège social et son domicile fiscal en Italie, que sa femme et ses enfants vivaient en Italie pendant la période concernée, que plusieurs factures d'électricité, de téléphone et de gaz ont été établies au nom du recourant et que ce dernier est titulaire d'un permis de circulation pour une voiture immatriculée en Italie, permis mentionnant comme domicile du recourant celui énoncé ci-dessus. Les éléments mentionnés par l'autorité requérante sont suffisants pour permettre de supposer, de bonne foi, l'existence d'une possible résidence fiscale du recourant en Italie. Dans ce contexte, les explications fournies par les recourants s'agissant des résidences italiennes du recourant (cf. recours p. 24 ss) ne sont pas déterminantes, dès lors que la présence en Italie de ce dernier n'est pas contestée. Il en va de même du fait des relevés bancaires et autres factures produits par les recourants qui confirmeraient, selon eux, le domicile du recourant alternativement à (...) et à (...). En effet, les différentes activités de celui-ci ne sont pas contradictoires avec un éventuel domicile en Italie. Les différentes pièces produites par les recourants ne sont pas de nature à remettre en cause les circonstances évoquées par l'autorité requérante et ainsi la bonne foi de celle-ci. Il appartient aux recourants de produire ces pièces, voire plus généralement de faire valoir leurs griefs de fond relatifs à la résidence fiscale du recourant devant les juridictions italiennes.

**4.9** Les critères de rattachement invoqués par l'autorité requérante sont apparemment plausibles et la question de savoir s'ils entrent en concurrence avec un critère d'assujettissement en (...) et en (...), pays dans lesquels le recourant affirme avoir été domicilié durant la période sous investigation, n'a pas à être examinée par le Tribunal dans le cadre de la présente procédure.

**4.10** Il découle de ce qui précède que le grief relatif à la violation de la bonne foi en lien avec le domicile fiscal du recourant est rejeté.

## **5.**

**5.1** Aux termes de l'art. 27 par. 1 CDI CH-IT, l'assistance doit être accordée à condition qu'elle porte sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la CDI ou la législation fiscale des Etats contractants (arrêt du TF 2C\_893/2015 du 16 février 2017 consid. 12.3 non publié in : ATF 143 II 202 ; arrêts du TAF A-4977/2016 du 13 février 2018 consid. 3.6.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.6.1 et les références citées). La norme de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (arrêts du TF 2C\_695/2017 du 29 octobre 2018 consid. 2.6 ; 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3 ; arrêt du TAF A-4819/2016 du 4 avril 2018 consid. 2.3.1) – a pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible. Dans ce contexte, les limites posées à l'Etat requérant sont l'interdiction de la « pêche aux renseignements » ou celle de demander des renseignements manifestement impropres à faire progresser l'enquête fiscale ou sans rapport avec elle (ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe de proportionnalité (art. 5 al. 2 de la 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 (arrêt du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.5 et les références citées). Cette condition est réputée réalisée si, au moment où la demande d'assistance administrative est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. En revanche, peu importe qu'une fois fournis, il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente (arrêt du TF 2C\_764/2018 du 7 juin 2019 consid. 5.1).

**5.2** Le rôle de l'Etat requis se limite à un contrôle de plausibilité ; il doit se contenter de vérifier l'existence d'un rapport entre l'état de fait décrit et les documents requis, étant précisé que l'Etat requérant est présumé agir de

bonne foi (arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; [sur la condition de la bonne foi, cf. consid. 4 *infra*]). L'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est ainsi en premier lieu du ressort de l'Etat requérant; il n'incombe pas à l'Etat requis de refuser une demande ou la transmission des informations parce que cet Etat serait d'avis qu'elles manqueraient de pertinence pour l'enquête ou le contrôle sous-jacents (voir ATF 142 II 161 consid. 2.1.1, 2.1.4 et 2.4 [qui évoque en particulier une « répartition des rôles » entre l'Etat requérant et l'Etat requis] ; arrêts du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.3.2 ; A-5066/2016 du 17 mai 2018 consid. 2.3.2 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.6.2).

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

**5.4** En l'espèce, les recourants font valoir que l'autorité requérante n'aurait pas prouvé à satisfaction qu'un critère d'assujettissement serait rempli au regard de la législation italienne. Il en découlerait que l'état de fait présenté à l'appui de la demande italienne ne serait pas pertinent et que la demande d'assistance violerait le principe de l'interdiction de la pêche aux renseignements.

**5.5** S'agissant de l'argument des recourants selon lequel le recourant n'aurait pas été domicilié fiscalement en Italie pendant la période visée, le Tribunal de céans renvoie mutatis mutandis aux considérants 4.3 et suivants ci-dessus, par lesquels le Tribunal examine en détail les critères d'assujettissement invoqués par l'autorité fiscale italienne dans sa demande d'assistance administrative.

**5.6** Comme déjà mentionné, les conditions formelles de la présente demande d'assistance administrative – précisées à la let. e<sup>bis</sup> du protocole additionnel – sont respectées dans le cas d'espèce, de sorte que la pertinence vraisemblable est en principe présumée respectée et que l'appréciation de la pertinence relève avant tout de l'Etat requérant (cf. consid. 3.2

et 3.3 *supra*). Le Tribunal relève ensuite que les faits tels qu'exposés dans la demande d'assistance du (...) 2018 sont clairs et circonstanciés. L'autorité requérante explique procéder au contrôle fiscal du recourant. Elle indique expressément à ce sujet soupçonner le recourant d'avoir utilisé la société offshore B. \_\_\_\_\_ SA comme société-écran ou « boîtes vide » par l'intermédiaire de C. \_\_\_\_\_ dans le but de dissimuler des actifs financiers (cf. consid. 4.6 *supra*). Le Tribunal constate ainsi que les personnes concernées ont été clairement identifiées par l'autorité requérante, à savoir le recourant, la société C. \_\_\_\_\_ (intermédiaire en Suisse) et la société offshore recourante. L'état de fait est dès lors clair et les informations recherchées sont précises. Sur la base des éléments invoqués par l'autorité requérante, auxquelles il sied de se fier en vertu du principe de confiance, les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents pour déterminer la situation fiscale du recourant. Le Tribunal rappelle que même de simples soupçons sur le fait que la personne visée par la demande disposerait d'actifs non déclarés à l'étranger suffiraient à démontrer la pertinence vraisemblable de ces informations respectivement que la demande ne relève pas d'une pêche aux renseignements illicite. Ainsi, il ne fait aucun doute qu'il existe un lien évident entre les faits décrits dans la demande d'assistance du (...) 2018 et les informations requises.

**5.7** Au surplus, les arguments des recourants ne permettent pas non plus de retenir une violation du principe de l'interdiction de la pêche aux renseignements compte tenu de la précision de la demande. Le fait qu'il s'agisse d'une demande collective n'est pas, en soi, une raison suffisante pour considérer qu'il s'agissait d'une pêche aux informations (cf. consid. 3.5 *supra*).

**5.8** Finalement, et s'agissant du grief des recourants en lien avec l'absence d'indication spécifique de base légale interne sur laquelle se fonderait l'autorité fiscale italienne, la Cour observe que cet élément n'est pas susceptible d'affecter la validité de la demande, dans la mesure où une telle exigence ne ressort ni de l'art. 27 al. 1 CDI CH-IT ni de la let. e<sup>bis</sup> du protocole additionnel (cf. consid. 3.2 s *supra*). En outre, le Tribunal relève que la procédure d'assistance ne tranche pas matériellement l'affaire ; il appartient à chaque Etat d'interpréter sa propre législation et de contrôler la manière dont celle-ci est appliquée (arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.4 ; arrêt du TAF A-1944/2017 du 8 août 2018 consid. 3.3.6.2 ; voir aussi arrêts du TAF A-4669/2016 du 8 décembre 2017 consid. 2.7 ; A-4025/2016 du 2 mai 2017 consid. 3.2.6 avec les nombreuses références citées).

**5.9** Il découle de ce qui précède que le grief relatif à la violation de la pertinence vraisemblable en lien avec le domicile fiscal du recourant est rejeté.

## **6.**

**6.1** En droit interne, l'art. 4 al. 3 LAAF dispose que la transmission de renseignements relatifs à des personnes n'étant pas des personnes concernées est exclue. Cette phrase a été complétée, au 1<sup>er</sup> janvier 2017, par l'ajout suivant : « lorsque ces renseignements ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'évaluation de la situation fiscale de la personne concernée ou lorsque les intérêts légitimes de personnes qui ne sont pas des personnes concernées prévalent sur l'intérêt de la partie requérante à la transmission de renseignements » (RO 2016 5059 ; ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 et 143 II 506 consid. 5.2.1 ; voir arrêts du TAF A-6871/2018 du 8 avril 2019 consid. 6 et A-6306/2015 du 15 mai 2017 consid. 6.4.3).

**6.2** Cet ajout ne fait que préciser le sens de l'ancien art. 4 al. 3 LAAF tel qu'il ressortait déjà du message relatif à la version initiale de cette disposition (cf. Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre [modification de la loi sur l'assistance administrative], FF 2015 5134 ainsi que le Message du 6 juillet 2011 concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative, FF 2011 5783) et tel qu'il a été interprété par la jurisprudence (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 143 II 506 consid. 5.2.1 ; arrêts du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1, 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1), ainsi qu'appliqué par l'AFC dans sa pratique (arrêt du TAF A-3791/2017 du 5 janvier 2018 consid. 5.2.2).

**6.3** Lorsque les renseignements demandés portent non seulement sur des personnes concernées (art. 3 let. a LAAF), mais aussi sur des tiers non impliqués au sens de l'art. 4 al. 3 LAAF, il appartient à l'autorité saisie de procéder à une pesée des intérêts (ATF 142 II 161 consid. 4.6.1 ; critique ANDREA OPEL, Schutz von Dritten im internationalen Amtshilfeverfahren, in : Revue fiscale 71/2016 928, p. 942). La jurisprudence n'admet la transmission de noms de *tiers non impliqués* que si elle est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que leur remise est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Le nom d'un tiers peut donc figurer dans la documentation à transmettre s'il est *de nature à contribuer à élucider la situation fiscale du contribuable visé* (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les réf. citées ; arrêts du TF 2C\_616/2018 du 9 juillet 2019 consid. 3.1 ; 2C\_387/2016 du 5 mars 2018 consid. 5.1).

**6.4** L'ATF 142 II 161 se prononce également sur les indications relatives à des tiers non concernés (ou non impliqués). Ainsi, de l'avis de la Haute Cour, l'Etat requis doit supprimer les indications relatives auxdits tiers lorsqu'elles sont sans incidence sur la demande (par exemple le nom des employés de banque qui n'ont pas de lien avec la question fiscale motivant la demande). En revanche, l'art. 4 al. 3 LAAF ne saurait être compris comme imposant à l'autorité suisse de supprimer des indications qui concernent des tiers non concernés (qui figurent par exemple sur la liste de transactions relatives à un compte bancaire) lorsque leur suppression rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative. Selon cette jurisprudence, les documents bancaires objets de la demande d'assistance administrative et, en particulier, la liste de transactions sur des comptes bancaires dont les contribuables sont titulaires, remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable. De l'avis du Tribunal fédéral, de tels documents révèlent les apports et les prélèvements enregistrés, les gains générés, ainsi que le montant et la nature des revenus perçus (versement de dividendes, revenu d'activité, plus-values, etc.) et sont donc de nature à permettre à l'autorité fiscale étrangère de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu des contribuables de son pays. La Haute Cour rappelle ensuite que supprimer l'ensemble des noms des personnes non concernées figurant sur la liste des différentes transactions ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative, avant de confirmer la possibilité de caviarder d'autres noms, en particulier ceux des employés de banque qui seraient sans rapport avec la demande d'assistance (cf. ATF 142 II 161 consid. 4.6.2). En lien avec la détermination du domicile fiscal du contribuable visé par la demande, le Tribunal fédéral a dès lors admis la transmissibilité de documents bancaires et la liste des transactions y afférentes comprenant l'identité de personnes ayant participé à ces transactions, dans la mesure où ces informations étaient de nature à donner des indications sur le lieu de séjour effectif du contribuable durant la période considérée (cf. ATF 142 II précité, *ibid.*). Selon la jurisprudence, les tiers dont les noms apparaissent sur de tels documents sont au demeurant protégés. A la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis (principe de spécialité) et l'obligation de maintenir le secret (cf. art. 20 al. 2 LAAF ; cf. ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 et 142 II précité consid. 4.6.1).

## **6.5**

**6.5.1** En l'espèce, les recourant font d'abord valoir, à tout le moins à titre subsidiaire si la demande devait être admise dans son principe, que certaines données relatives à des tiers non concernés apparaissent sur les documents que l'AFC entend transmettre à l'autorité requérante. Selon

eux, ces données devraient être caviardées étant donné que ces informations ne seraient pas pertinentes pour l'évaluation de la situation fiscale du recourant.

**6.5.2** En préambule, l'on peut s'interroger sur la recevabilité de ce grief par lequel les recourants apparaissent faire valoir des intérêts de tiers à voir leurs identités respectives caviardées, et non leurs propres intérêts (sur cette problématique, cf. ATF 147 II 116 consid. 6.2 ; 143 II 506 consid. 5.1). Cette question peut cependant demeurer en l'espèce indécise, le grief devant de toute manière être écarté.

**6.5.3** En effet, aucune des tierces personnes dont les recourants sollicitent le caviardage n'apparaît par hasard sur le document enclosure 1, que l'autorité inférieure a décidé de communiquer à l'autorité fiscale italienne en réponse à sa demande et en lien avec la société B. \_\_\_\_\_ SA. L'identité des (nombreux) tiers non concernés est une information vraisemblablement pertinente pour l'examen de la situation fiscale du recourant. En effet, dès lors que l'autorité fiscale italienne soupçonne de façon étayée le recourant de détenir un compte non déclaré auprès de la banque D. \_\_\_\_\_ (à savoir le compte (...)) par le biais de la société offshore B. \_\_\_\_\_ SA, les documents relatifs à la société susmentionnée sont susceptibles d'apporter des informations à l'autorité requérante quant à la structure mise en place par le recourant en vue d'éluder l'impôt. Ainsi que l'a précisé à juste titre l'autorité inférieure dans sa réponse au recours, l'Etat requérant cherche à identifier la structure interposée entre la personne concernée et ledit compte bancaire ainsi que les rôles respectifs des divers intervenants. Au surplus, il sied de rappeler qu'il n'appartient pas à l'Etat requis de procéder à un quelconque tri parmi des tiers non concernés dont aucun apparaît d'emblée et de manière évidente se trouver cité par hasard. C'est à l'autorité italienne en charge d'appliquer son droit fiscal national qu'il revient d'examiner si les tiers non concernés cités, respectivement les transactions auxquelles ils ont pris part, ont un impact fiscal ou non.

**6.5.4** Par ailleurs, procédant à une pesée des intérêts en présence, le Tribunal relève que les tiers non concernés par la demande de l'autorité italienne sont protégés par le principe de spécialité, si bien que les renseignements fournis par l'autorité inférieure dans le cadre de la présente procédure ne peuvent, le cas échéant, servir qu'à l'encontre de la personne concernée par la demande d'assistance administrative. Partant, l'intérêt privé des tiers non concernés à voir leur identité caviardée ne saurait surpasser l'intérêt public à un échange d'informations le plus large possible.

## **6.6**

**6.6.1** Les recourants soutiennent ensuite que les informations qui ne sont pas couvertes par la période sous contrôle doivent être caviardées. Les recourants mentionnent à cet égard les dates figurant dans l'enclosure 1 et sortant de la période du (...) 2015 au (...) 2016 ainsi que les informations contenues à la page 1 de l'estimation du portefeuille (...) au (...) 2015 donnant des informations sur l'évolution de la fortune des contribuables en 2014.

**6.6.2** Dans sa réponse du 6 mai 2020, l'autorité inférieure a acquiescé partiellement la demande des recourant au sujet du caviardage des dates des (...) et (...), apparaissant sur la première page de l'estimation du portefeuille (...) au (...) 2015 ainsi que dans l'enclosure 1, documents annexés au projet de décision de l'AFC. En conséquence, seront caviardés les dates des (...) et (...) des documents susmentionnés à transmettre à l'autorité requérante.

**6.6.3** Reste toutefois litigieuse la transmission des dates des (...) et (...) apparaissant dans l'enclosure 1 annexé au projet de décision de l'AFC que cette dernière refuse de caviarder au motif qu'elles satisfont à la condition de la vraisemblable pertinence.

En premier lieu, la Cour de céans rappelle que l'autorité fiscale italienne a indiqué, dans sa requête, que celle-ci s'étendait du (...) 2015 au (...) 2016. Pour que les informations obtenues hors de la période concernée par la demande d'assistance administrative soient transmis à l'autorité requérante, il suffit qu'elles reposent sur un complexe de faits continuant à produire des effets juridiques (cf. arrêts du TAF A-907/2017 consid. 2.1.2 et 4.3 ; A-3716/2015 du 16 février 2016 consid. 5.6). Les informations dont les recourants requièrent le caviardage portent sur des éléments continuant à produire des effets juridiques à ce jour. En effet, il s'agit de la documentation en lien avec l'établissement de la société B. \_\_\_\_\_ SA, société active durant la période sous contrôle et titulaire du compte bancaire faisant l'objet de la demande d'assistance administrative. Il en découle que le Tribunal de céans n'estime pas nécessaire que les dates susmentionnées soient caviardées. Le seul élément à prendre ici en compte est le fait que les données susmentionnées puissent encore être vraisemblablement pertinentes pour l'examen de la situation fiscal du recourant pendant la période sous contrôle. Or en l'espèce, les dates susmentionnées ont manifestement un lien de connexité avec la date de la fondation de la société recourante.

**6.7** Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable par l'autorité fiscale italienne.

## **7.**

**7.1** Le principe de spécialité veut que l'Etat requérant n'utilise les informations reçues de l'Etat requis qu'à l'égard des personnes et des agissements pour lesquels il les a demandées et pour lesquels elles lui ont été transmises (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêts du TAF A-5047/2018 du 22 mai 2019 consid. 4 et 5 ; A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.9.1 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.9.1). Ainsi, l'Etat requérant ne peut pas utiliser, à l'encontre de tiers, les renseignements qu'il a reçus par la voie de l'assistance administrative, sauf si cette possibilité résulte de la loi des deux Etats et que l'autorité compétente de l'Etat requis autorise cette utilisation (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 147 II 13 consid. 3.4). C'est l'expression de la dimension personnelle du principe de spécialité (ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). A cet égard, la jurisprudence précise qu'il existe des conceptions différentes, tant au niveau national qu'international, de la portée du principe de spécialité. Au vu de cette incertitude, l'AFC doit ainsi expressément informer l'autorité requérante de l'étendue de la restriction d'utiliser les renseignements transmis (ATF 147 II 13 consid. 3.7 ; arrêt du TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020 consid. 4.7). La Suisse peut à cet égard considérer que l'Etat requérant, avec lequel elle est liée par un accord d'assistance administrative, respectera le principe de spécialité (arrêts du TAF A-769/2017 du 23 avril 2019 consid. 2.6 ; A-5066/2017 du 17 mai 2018 consid. 2.6).

**7.2** En l'espèce, selon le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'AFC du 31 janvier 2020 :

[L'AFC décide] d'informer les autorités compétentes italiennes que les informations citées au chiffre 2 sont soumises dans l'Etat requérant aux restrictions d'utilisation et obligations de confidentialité prévues la Convention (art. 27 par. 2 CDI CH-IT).

**7.3** Au vu de cette déclaration expresse et dans la mesure où les recourants n'ont fourni aucun élément établi et concret susceptible de renverser la présomption de bonne foi de l'autorité fiscale italienne, il apparaît qu'il n'y a pas de raison objective permettant de remettre en cause le respect du principe de spécialité. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral du 13 juillet 2020 (cf. ATF 147 II 13 consid. 3.5 ; arrêt du TF

2C\_545/2019 consid. 4.7 ; arrêt du TAF A-3035/2020 du 17 mars 2021 consid. 7.4.3) intervenue après la décision attaquée en l'espèce, l'autorité inférieure précisera au chiffre 3 du dispositif, que les informations transmises ne pourront être utilisées qu'à l'encontre du recourant dans le cadre d'une procédure fiscale conformément à l'art. 27 CDI CH-IT.

## **8.**

**8.1** L'Etat requérant doit respecter le principe de subsidiarité (arrêts du TAF A-4434/2016 du 18 janvier 2018 consid. 3.5 ; A-2321/2017 du 20 décembre 2017 consid. 3.5). A défaut d'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 ; arrêt du TF 2C\_904/2015 du 8 décembre 2016 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-6266/2017 du 24 août 2018 consid. 2.7).

**8.2** Le principe de subsidiarité n'implique pas pour l'autorité requérante d'épuiser l'intégralité des sources de renseignement. Une source de renseignement ne peut plus être considérée comme habituelle lorsque cela impliquerait – en comparaison à une procédure d'assistance administrative – un effort excessif ou que ses chances de succès seraient faibles (arrêts du TAF A-6589/2016 du 6 mars 2018 consid. 4.5 ; A-4353/2016 du 27 février 2017 consid. 2.4). Lorsque l'Etat requérant a déjà rendu une décision sur les points à propos desquels il demande l'assistance et qu'il ne donne aucune explication montrant qu'il souhaite la réviser, le principe de subsidiarité s'en trouve en principe violé. Il n'est, cela dit, pas exclu qu'un Etat puisse avoir besoin de renseignements au sujet d'une procédure qui est déjà close, par exemple s'il a des motifs de penser que la décision prise doit être révisée. Dans un tel cas, la Suisse est cependant en droit d'attendre quelques explications à ce sujet, afin qu'il soit possible de comprendre ce qui motive la demande d'assistance (arrêts du TAF A-3703/2019 du 23 avril 2020 consid. 2.7.2 et A-6600/2014 du 24 mars 2015 consid. 8). Le critère décisif pour l'octroi de l'assistance administrative demeure la vraisemblable pertinence des informations requises (consid. 4.3 ci-avant ; arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 6.3).

**8.3** Il n'y a pas lieu d'exiger de l'autorité requérante qu'elle démontre avoir interpellé en vain le contribuable visé avant de demander l'assistance à la Suisse (arrêts du TAF A-1146/2019 du 6 septembre 2019 consid. 5.2 ; A-5647/2017 du 2 août 2018 consid. 4.3.3 ; A-7413/2018 du 8 octobre 2020

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

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

**8.5** 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).

**8.6** En l'espèce, les recourants se plaignent d'une violation du principe de subsidiarité par l'autorité requérante. Ils invoquent à l'appui de leur grief que l'autorité fiscale italienne s'est contentée de répéter l'explication qu'elle avait fournie dans sa demande du (...) 2017 – que l'AFC avait considérée comme insuffisante – et d'ajouter que ce sera les informations obtenues dans le cadre de l'entraide qui lui permettront d'engager pleinement ses activités d'investigation concernant les personnes visées par la demande. Ainsi, les recourants reprochent en substance à l'autorité fiscale italienne de n'avoir entrepris aucune démarche directement auprès du recourant et de n'avoir donné aucune indication sur les autres investigations entreprises jusqu'alors.

**8.7** Comme relevé par l'autorité inférieure, l'autorité requérante a expressément indiqué avoir utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire : « *Lo Stato richiedente ha esaurito tutti i mezzi a disposizione nel proprio territorio per ottenere le informazioni, ad eccezione di quelli che comporterebbero eccessive difficoltà. L'esito della richiesta consentirà di avviare in maniera completa pertinenti attività ispettive nei confronti dei contribuenti segnalati* » (cf. ch. 6 de la demande du (...) 2018) déclaration à laquelle il convient de se fier en vertu du principe de la confiance. Selon la jurisprudence, il n'est pas nécessaire que l'intégralité de sources soit épuisée : un moyen ne doit pas être considéré comme habituel lorsqu'il implique un effort excessif ou que les chances de succès sont faibles et ce d'autant plus lorsque le contribuable est soupçonné de n'avoir pas déclaré correctement à l'Etat requérant la totalité de ses avoirs détenus à l'étranger (cf. consid. 8.3 supra).

**8.8** Aussi, les recourants ne peuvent tirer argument du fait que le recourant aurait éventuellement communiqué spontanément les informations demandées s'il avait été invité à le faire. En effet, l'issue d'une éventuelle coopération avec les contrôleurs fiscaux doit être relativisée dans la mesure où elle n'offre aucune garantie de crédibilité et d'exhaustivité et qu'il est admis que l'assistance puisse également servir à la confirmation d'informations déjà en possession de l'Etat requérant (cf. ATF 143 II 185 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-6394/2016 du 16 février 2017 consid. 3.2.3 ; A-4044/2015 du 16 février 2016 consid. 3.4.2).

**8.9** Pour le surplus et comme cela a été soulevé par l'autorité inférieure, il ne revient pas à cette dernière de contrôler le déroulement d'une procédure interne de l'autorité fiscale italienne. Le grief soulevé par les recourants n'est pas de nature à infirmer la déclaration de l'Etat requérant et il convient ainsi de le rejeter.

**9.**

Compte tenu des considérants qui précèdent, le Tribunal constate que la décision litigieuse satisfait aux exigences de l'assistance administrative en matière fiscale. A l'exception du grief présenté par les recourants dans leur mémoire du 4 mars 2020 relatif au caviardage des dates du (...) et du (...), se trouvant à la page 1 de l'estimation du portefeuille (...) au (...) 2015 et dans l'enclosure 1 que l'AFC prévoit de transmettre, caviardage qui a été admis par l'AFC (cf. consid. 6.6.2 *supra*), le recours s'avère mal fondé et doit par conséquent être partiellement admis dans le sens susdit (consid. 6.6 *supra*) et rejeté pour le surplus.

**10.**

Les frais de procédure 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]). Dans la mesure où les recourants ne sont déboutés que partiellement, ces frais sont réduits d'un cinquième et sont arrêtés à 4'000 francs (art. 63 al. 1 PA). Ils seront prélevés sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée et le solde de 1'000 francs sera restitué au recourant une fois le présent arrêt entré en force. Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures (art. 63 al. 2 PA).

**11.**

**11.1** La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF). Il n'y a normalement pas de dépens pour la procédure administrative de première instance devant l'AFC en matière d'assistance administrative internationale (ATF 132 II 47 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4).

**11.2** Les recourants ont fourni une note d'honoraires répondant aux exigences de forme (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4 et A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 8.1). Dans la mesure où l'administration n'est pas stricto sensu titulaire du droit d'être entendu, l'AFC n'a pas été invitée à se prononcer sur le contenu de ladite note (arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du 21 mars 2017 consid. 4). Selon cette dernière, le montant des honoraires, pour la procédure de recours, s'élève à 47'672.50 francs (ATF 132 II 47 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2 ; A-2317/2016 du

21 mars 2017 consid. 4). Dans la mesure où les recourants n'obtiennent que très partiellement gain de cause (cf. consid. 6.6.2 *supra*), les dépens sont calculés forfaitairement (arrêt du TAF A-1538/2018 du 11 novembre 2019 consid. 6.2). Ainsi, l'autorité inférieure devra verser aux recourants une indemnité de 2'500 francs, à titre de dépens, une fois le présent arrêt entré en force (éventuelle TVA comprise).

## **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 (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 très partiellement admis, dans le sens des considérants. Pour le surplus, le recours est rejeté.

**2.**

La décision finale du 31 janvier 2020 est modifiée dans le sens que l'AFC doit, avant la transmission définitive des informations à l'autorité requérante, procéder aux caviardages complémentaires conformément au considérant 6.6.2.

**3.**

L'autorité inférieure doit préciser au chiffre 3 du dispositif de sa décision finale du 31 janvier 2020 que les informations transmises ne peuvent être utilisées qu'à l'encontre de A. \_\_\_\_\_ dans le cadre d'une procédure fiscale, conformément à l'art. 27 par. 2 CDI CH-IT.

**4.**

Les frais de procédure sont fixés à 5'000 francs (cinq mille francs). Le montant de 4'000 francs (quatre mille francs) est mis à la charge des recourants. Le solde de 1'000 francs (mille francs) leur sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire, à charge pour eux de communiquer un numéro de compte postal ou bancaire.

**5.**

Une indemnité de 2'500 francs sera versée par l'autorité inférieure aux recourants, à titre de dépens, une fois le présent arrêt entré en force.

**6.**

Le présent arrêt est adressé aux recourants et à l'autorité inférieure.

Les signatures et l'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

La greffière :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Natacha Bossel

### **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 :**

- aux recourants (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. (...)) ; acte judiciaire)