



A-6358/2023

## Arrêt du 5 août 2025

Composition

Emilia Antonioni Luftensteiner (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Keita Mutombo, juges,  
Fabio Iannicelli, greffier.

Parties

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
les deux représentés par  
Maître Jean-Pierre Jacquemoud,  
recourants,

contre

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

Objet

Assistance administrative (CDI CH-ZU).

**Faits :****A.**

**A.a** Le service ouzbek d'échange d'informations en matière fiscale (State Tax Committee, ci-après : l'autorité requérante ou l'autorité fiscale ouzbèke) a adressé une demande d'assistance administrative, datée du (...) 2022, à l'Administration fédérale des contributions (ci-après ; l'autorité inférieure ou l'AFC).

**A.b** Dans sa requête, l'autorité fiscale ouzbèke a indiqué procéder à l'examen de la situation fiscale de A.\_\_\_\_\_ en matière d'impôt sur le revenu faisant suite à une analyse pré-audit sur la base des éléments déclarés par celui-ci et des informations liées à ses activités. A.\_\_\_\_\_ est l'ayant droit économique des sociétés C.\_\_\_\_\_, à Chypre, et B.\_\_\_\_\_, aux Iles Vierges Britanniques. Cette dernière possède des comptes bancaires auprès de la banque D.\_\_\_\_\_ en Russie et de la banque E.\_\_\_\_\_ en Suisse. L'autorité requérante indique que la société B.\_\_\_\_\_ a effectué un transfert de fonds d'un montant de 2 millions d'euros depuis son compte bancaire auprès de la banque E.\_\_\_\_\_ à celui de son compte bancaire auprès de la banque D.\_\_\_\_\_. Selon l'autorité fiscale ouzbèke, ce montant correspond à un paiement de dividende de la société C.\_\_\_\_\_ à la société B.\_\_\_\_\_ qui n'a pas été déclaré par A.\_\_\_\_\_. La législation fiscale ouzbèke, exige que les revenus étrangers perçus par un résident de la République d'Ouzbékistan soient déclarés auprès de l'autorité fiscale ouzbèke.

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

1. What is the aim of the transfer of funds from "B.\_\_\_\_\_" bank account in "E.\_\_\_\_\_" to the bank account in "D.\_\_\_\_\_"? Please provide copies of supporting documentation.
2. Were there any other funds transferred to the bank account of "B.\_\_\_\_\_" in Switzerland in the period from 2018 to 2022?

**A.d** Par ailleurs, la demande d'assistance administrative précise :

- (a) All information received in relation to this request will be kept confidential and used only for the purpose permitted in the Convention which forms the basis for this request;
- (b) The request is in conformity with its law and administrative practice and is further in conformity with the agreement on the basis of which it is made;

- (c) The information would be obtainable under its laws and the normal course of its administrative practices in similar circumstances;
- (d) It has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except that would give rise to disproportionate difficulties.

**B.**

**B.a** Par courriel du (...) 2022, l'AFC a adressé à l'autorité requérante une demande de clarification sur les points suivants :

- Do we understand the facts correctly that the company C. \_\_\_\_\_ made a dividend payment to the account of B. \_\_\_\_\_ at the bank E. \_\_\_\_\_ and from there, the money was transferred to the account of B. \_\_\_\_\_ at the bank D. \_\_\_\_\_? Are we correct in assuming that you suspect that the dividend payment ultimately ended up with the beneficial owner?
- In question 2, you are requesting information concerning "any other funds transferred to the bank account of B. \_\_\_\_\_". Please provide the reasons as to why you require information on all incoming payments. If you are unable to do so, please limit the requested information to information about incoming payments from specific persons. Since we are only allowed to share foreseeably relevant information, this reasoning/restriction might be necessary.

**B.b** Par courriel du (...) 2022, l'autorité requérante a fourni les clarifications suivantes :

- Regarding the above mentioned request, we would like to clarify that, indeed, company C. \_\_\_\_\_ made a dividend payment to the account of B. \_\_\_\_\_ at the bank E. \_\_\_\_\_ and from there, the money was transferred to the account of B. \_\_\_\_\_ at the bank D. \_\_\_\_\_. There is a suspicion the taxpayer of Republic of Uzbekistan was paid dividends and did not reflect them in the declaration submitted.
- The information required in question 2 is needed for detection of any funds that might be paid to Uzbekistan's taxpayer as dividends

**B.c** Par ordonnance de production du 15 novembre 2022, l'AFC a demandé à la banque E. \_\_\_\_\_ (ci-après : la Banque), de produire, dans un délai de 10 jours, les documents et renseignements requis par la demande d'assistance administrative. La Banque a en outre été priée d'informer A. \_\_\_\_\_ et la société B. \_\_\_\_\_ de l'ouverture de la procédure d'assistance administrative et de les inviter à désigner, le cas échéant, un représentant en Suisse autorisé à recevoir des notifications. La Banque a transmis les renseignements requis dans les délais et informé A. \_\_\_\_\_ et la société B. \_\_\_\_\_.

**B.d** Par lettres des 23 et 24 novembre 2022 et procurations annexées, Maître Jean-Pierre Jacquemoud (ci-après : le mandataire) a annoncé à l'AFC avoir été mandaté pour représenter les intérêts de A. \_\_\_\_\_ et de la société B. \_\_\_\_\_, et requis la consultation des pièces du dossier.

**B.e** Par courriel du (...) 2023, l'AFC a demandé à l'autorité requérante si elle avait des motifs d'intérêt public motivant d'une part de garder secrètes la demande d'assistance administrative et/ou les correspondances entre autorités compétentes et d'autre part de restreindre l'accès au dossier aux parties à la procédure. Par le biais de ce même courriel, l'autorité inférieure a adressé une nouvelle demande de clarification sur le point suivant :

In your request, you ask us to provide you with the following information under point 2: "Were there any other funds transferred to the bank account of B. \_\_\_\_\_ in Switzerland [...]?" In your email of (...) 2022, you state that the said information is necessary to detect any funds that might be paid to A. \_\_\_\_\_ as dividends. In this context, could you please specify the information and/or documents you would like to obtain under point 2 (e.g. account statements or credit advices relating to the payments in question)?

**B.f** Par courriel du (...) 2023, l'autorité requérante a communiqué à l'AFC qu'elle n'avait pas d'objection à ce que l'autorité inférieure donne accès, aux parties à la procédure, à la demande d'assistance administrative ainsi qu'aux correspondances entre autorités compétentes. Dans ce même courriel, l'autorité fiscale ouzbèke a apporté la clarification suivante :

Regarding the information requested we would appreciate it if you could provide us account statements.

**B.g** Par ordonnance de production du 6 mars 2023, l'AFC a demandé à la Banque de fournir des documents et/ou renseignements complémentaires. Celle-ci a transmis les informations demandées.

**B.h** Par courriers des 22 et 25 mai 2023, l'AFC a mis à disposition du mandataire l'intégralité du dossier, pour consultation. L'autorité inférieure a également indiqué les informations qu'elle prévoyait de transmettre à l'autorité fiscale ouzbèke accompagnées des documents utiles et informé les intéressés du fait qu'ils pouvaient, dans un délai de 10 jours, consentir à la transmission des données ou prendre position par écrit.

**B.i** Par entretiens téléphoniques des 24 mai 2023, 6 juin 2023 et 15 juin 2023, le mandataire a requis des prolongations de délai successives jusqu'au 27 juin 2023 afin de pouvoir remettre les observations de ses mandants. L'AFC a accordé ces prolongations de délai.

**B.j** Par courrier du 26 juin 2023, soit dans le délai imparti, le mandataire a transmis ses observations en s'opposant, au nom de ses mandants, à tout envoi d'informations à l'autorité fiscale ouzbèke.

**B.k** Par décision finale du 19 octobre 2023, notifiée à A. \_\_\_\_\_ et à la société B. \_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de leur mandataire, l'AFC a accordé l'assistance administrative à l'autorité requérante pour tous les renseignements transmis par la Banque.

**C.**

**C.a** Par acte du 16 novembre 2023, A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant 1) et la société B. \_\_\_\_\_ (ci-après : la recourante 2 ; 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 19 octobre 2023. Par ce recours, les recourants ont conclu, avec suite de frais et dépens, à titre préalable, d'ordonner l'AFC de produire l'entier du dossier n° (...) auprès du Tribunal ; principalement, d'annuler le chiffre 2.2 de la décision attaquée, de refuser la transmission à l'autorité requérante de l'annexe 4 (cf. dossier n° 24, Enclosure 4, de l'AFC), soit l'ensemble des relevés bancaires du compte de la recourante 2 de 2018 à 2022 auprès de la Banque en lien avec la requête d'entraide, de débouter l'AFC de toutes autres, plus amples ou contraires conclusions et à condamner l'autorité inférieure en tous les frais et dépens, y compris une équitable indemnité valant participation aux frais d'honoraires du mandataire ; subsidiairement, d'annuler le chiffre 2.2 de la décision attaquée, de renvoyer la cause à l'AFC pour une nouvelle décision au sens des considérants, de débouter l'AFC de toutes autres, plus amples ou contraires conclusions et de condamner l'autorité inférieure en tous les frais et dépens, y compris une équitable indemnité valant participation aux frais d'honoraires du mandataire.

**C.b** Dans sa réponse du 11 janvier 2024, adressée au Tribunal, l'AFC a conclu, avec suite de frais et dépens, au rejet du recours.

**C.c** Par réplique du 22 février 2024, les recourants ont maintenu les conclusions déposées dans leur mémoire du 16 novembre 2023.

**C.d** Par duplique du 25 mars 2024, l'AFC a également maintenu les conclusions présentées dans sa réponse du 15 décembre 2023.

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 LTAF – non réalisées en l'espèce – le Tribunal connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, prises par l'AFC (art. 33 let. d LTAF et art. 5 al. 1 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** En 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 17 mai 2023, 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 1 est une 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 2, l'AFC l'a informée de la procédure en cours conformément à l'art. 14 al. 2 LAAF (Faits, let. B.c supra) et lui a notifié la décision finale du 19 octobre 2023 en qualité de personne habilitée à recourir (Faits, let. B.k supra). Dans ces circonstances, la recourante 2 dispose, conformément à l'art. 19 al. 2 LAAF et 48 PA, d'un intérêt digne de protection à attaquer la décision litigieuse, de sorte que la qualité pour recourir lui est également 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'après l'entrée en force de la décision de rejet du recours (art. 20 al. 1 LAAF ; ATF 144 II 130 consid. 10.2 et 10.3 ; arrêt du TAF A-2197/2022 du 3 décembre 2024 consid. 1.5).

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

## **2.**

**2.1** La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité, sauf si une autorité cantonale a statué comme autorité de recours (art. 49 PA).

**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 142 III 364 consid. 2.4 ; 142 I 135 consid. 1.5 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; 2012/23 consid. 4 ; 2010/64 consid. 1.4.1).

## **3.**

### **3.1**

**3.1.1** L'assistance administrative avec la République d'Ouzbékistan est actuellement régie par l'art. 25<sup>bis</sup> de la Convention du 3 avril 2002 entre la Confédération suisse et la République d'Ouzbékistan en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.962.11 ; ci-après : CDI CH-UZ), largement calquée sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après : MC OCDE, qui est assorti d'un commentaire issu de cette organisation : OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée [avec un commentaire article par article], Paris 2017, différentes versions de ce document sont disponibles sur le site internet : [www.oecd.org](http://www.oecd.org) ; ATF 142 II 69 consid. 2), et par le ch. 5 du Protocole de cette même convention (publié également au RS 0.672.962.11 ; ci-après : Protocole). La CDI CH-UZ a été modifiée par le Protocole du 1<sup>er</sup> juillet 2014 (RO 2015 4231 ; FF 2014 8967 ; ci-après : Protocole du 1<sup>er</sup> juillet 2014), en vigueur depuis le 14 octobre 2015, qui s'applique aux demandes d'assistance qui portent, comme en l'espèce, sur des renseignements concernant l'année 2016 et les années suivantes (art. III par. 2 du Protocole du 1<sup>er</sup> juillet 2014). La jurisprudence admet à ce titre que l'état de fortune d'un compte au dernier jour d'une année fiscale

doit être traité de la même manière que le premier jour de l'année fiscale qui suit directement (notamment pour exemple : arrêt du TF 2C\_1087/2016 du 31 mars 2017 consid. 3.4 ; arrêt du TAF A-5661/2023 du 4 juin 2025 consid. 3.1.1).

**3.1.2** L'art. 25<sup>bis</sup> par. 1 CDI CH-UZ prévoit que les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la CDI ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à celle-ci. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'art. 1 CDI CH-UZ. Le commentaire de l'OCDE de l'art. 26 par. 1 MC OCDE (par. 10.1), qui correspond à l'art. 25<sup>bis</sup> par. 1 CDI CH-UZ, précise que, pour autant que la Convention le prévoit, l'échange de renseignements et l'utilisation des renseignements échangés s'étend aussi aux impôts qui ne sont pas expressément énumérés à l'art. 2 de la Convention.

## **3.2**

**3.2.1** Sur le plan formel, le ch. 5 let. b du Protocole prévoit que la demande d'assistance doit indiquer (i) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, (ii) la période visée par la demande, (iii) une description des renseignements demandés y compris de leur nature et de la forme selon laquelle l'Etat requérant désire recevoir les renseignements de l'Etat requis, (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande, et (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 (le détenteur d'informations).

**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 144 II 206 consid. 4.3 ; 142 II 161 consid. 2.1.4 ; arrêt du TF 2C\_88/2018 du 7 décembre 2018 consid. 6.2).

## **3.3**

**3.3.1** Aux termes de l'art. 25<sup>bis</sup> par. 1 CDI CH-UZ, l'assistance est accordée à condition de porter sur des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application de la Convention ou la législation fiscale des

Etats contractants. La condition de la pertinence vraisemblable – clé de voûte de l'échange de renseignements (ATF 147 II 116 consid. 5.4.1 ; 144 II 206 consid. 4.2 et les réf. cit.) – 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. cit.). 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 147 II 116 consid. 5.4.1 ; 145 II 112 consid. 2.2.1). 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 ; arrêt du TAF A-5661/2023 du 4 juin 2025 consid. 3.3.1). 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 ; arrêt du TAF A-5661/2023 du 4 juin 2025 consid. 3.3.1 ; A-3161/2023 du 25 janvier 2024 consid. 4.2.1 et 5.1.2). Enfin, recourir à un tiers – personne physique, société ou autre structure – pour faire écran entre des avoirs et un contribuable est un montage classique pour soustraire des flux imposables à la diligence des administrations fiscales, la structure interposée étant souvent enregistrée dans une juridiction connue pour faciliter les domiciliations fictives (ATF 147 II 116 consid. 5.4.2).

**3.3.2** 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). 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). 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). 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.

**3.3.3** La demande ne doit pas être déposée uniquement à des fins de recherche de preuves au hasard (interdiction de la pêche aux renseignements [« fishing expedition »] ; ch. 5 let. c du Protocole ; ATF 144 II 206 consid. 4.2 ; 143 II 136 consid. 6). L'interdiction des « fishing expeditions » correspond au principe constitutionnel de proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.), auquel doit se conformer chaque demande d'assistance administrative. Selon la jurisprudence, la notion de pêche aux renseignements présente à la fois un caractère procédural (une demande ne doit pas être formée à des fins exploratoires) et constitue aussi une limite matérielle à l'échange de renseignements, en ce sens que l'assistance administrative ne doit pas permettre à l'Etat requérant d'obtenir des renseignements qui n'auraient pas de lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande (arrêt du TF 2C\_1162/2016 du 4 octobre 2017 consid. 9.1.1 à 9.1.3). Cela dit, il n'est pas attendu de l'Etat requérant que chacune de ses questions conduise nécessairement à une recherche fructueuse correspondante (parmi d'autres : arrêt du TAF A-2664/2020 du 26 janvier 2021 consid. 6.3).

**3.4** Suivant l'art. 28 par. 3 let. c CDI CH-UZ, les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou

des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public. Selon le Commentaire MC OCDE, à la lumière duquel la disposition topique peut être interprétée (ATF 142 II 161 consid. 2.1 par analogie ; arrêt du TF 2C\_481/2021 du 19 mai 2022 consid. 9.3.1), on entend par secret commercial ou industriel des faits ou circonstances d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice, par exemple en occasionnant de graves difficultés financières. La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial ou industriel protégé, à moins que leur divulgation ne trahisse un tel secret, par exemple lorsqu'il s'agit de documents d'achat permettant de révéler la formule exclusive d'un produit (Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19.2 ad art. 26 MC OCDE). Cela étant, le Commentaire MC OCDE précise qu'il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dans ce contexte, sous peine de restreindre excessivement l'assistance (Commentaire MC OCDE, version au 9 août 2019, par. 19 ad art. 26 MC OCDE).

**3.5** La transmission du nom d'une personne tierce non impliquée n'est admissible, en vertu de l'art. 4 al. 3 LAAF, que si cette information est vraisemblablement pertinente par rapport à l'objectif fiscal visé par l'Etat requérant et que la communication du nom de cette tierce personne non impliqués est partant proportionnée, de sorte que leur caviardage rendrait vide de sens la demande d'assistance administrative (ATF 144 II 29 consid. 4.2.3 ; 143 II 506 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 4.6.1). Le Tribunal fédéral a précisé que l'art. 4 al. 3 LAAF avait pour but de protéger les personnes n'ayant rien à voir avec les faits décrits dans la demande d'assistance administrative et dont les noms apparaissaient par pur hasard dans la documentation destinée à être transmise. 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 ; 143 II 506 consid. 5.2.1 ; 142 II 161 consid. 4.6.1). En d'autres termes, cela signifie que l'art. 4 al. 3 LAAF n'empêche pas la transmission d'informations relatives à des tiers non impliqués – telles que leur nom – si ces informations sont susceptibles d'être pertinentes pour l'objectif fiscal poursuivi et si leur transmission est nécessaire, c'est-à-dire si le fait de les supprimer ou de les caviarder irait à l'encontre du but de l'assistance fiscale internationale (ATF 146 I 172 consid. 7.1.3 ; 144 II 29 consid. 4.2.3 avec les réf. cit.). Ce n'est que si les informations concernant

les tiers ne sont pas vraisemblablement pertinentes qu'elles ne doivent pas être transmises. Cela étant, en cas de transmission, les tiers dont les noms apparaissent sont protégés par le principe de spécialité ; à la clôture de la procédure, l'autorité requise doit en effet rappeler à l'autorité requérante les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret (art. 20 al. 2 LAAF).

**3.6** Une décision est arbitraire (art. 9 Cst.) lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité, il ne suffit pas qu'une autre solution paraisse concevable, voire préférable, pour que cette décision soit annulée, encore faut-il qu'elle se révèle arbitraire non seulement dans ses motifs, mais aussi dans son résultat (ATF 144 III 145 consid. 2 et les réf. cit.). Pour être jugée arbitraire, la violation du droit doit être manifeste et pouvoir être reconnue d'emblée (ATF 144 III 145 consid. 2 et les réf. cit.). S'agissant de l'appréciation des preuves et des constatations de fait, l'autorité tombe dans l'arbitraire lorsqu'elle ne prend pas en compte, sans raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (arrêt du TF 2C\_629/2010 du 15 novembre 2010 consid. 1.4 et les réf. cit.).

#### **4.**

Dans leur mémoire de recours, les recourants se plaignent, en premier lieu de la violation du principe de la pertinence vraisemblable en lien avec l'interdiction de la pêche aux renseignements. Ils contestent la transmission à l'autorité requérante de l'intégralité des avis de débits et de crédits des relevés bancaires de la recourante 2 (cf. dossier n° 24, Enclosure 4, de l'AFC). Selon eux, seuls les avis de débits en faveur du recourant 1 seraient vraisemblablement pertinents. La communication des relevés complets, non expurgée, constituerait une recherche exploratoire de preuves ciblant indirectement la recourante 2 et révélant, au surplus, des secrets d'affaires la concernant. Dans un second grief, les recourants allèguent la violation de l'art. 4 al. 3 LAAF. Ils soutiennent que la transmission des relevés bancaires de la recourante 2 (cf. dossier n° 24, Enclosure 4, de l'AFC) n'est pas vraisemblablement pertinente pour l'examen de la situation fiscale du recourant 1. De plus, les recourants relèvent que la recourante 2 n'est pas visée par la demande d'entraide et doit être considérée comme un tiers. En conséquence, la transmission d'informations la concernant ne serait admissible qu'à condition qu'elle soit vraisemblablement pertinente, condition qui, selon eux, ne serait pas

remplie en l'espèce. Enfin, dans un troisième grief, les recourants font valoir la violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire. Ils estiment que l'AFC viole gravement les principes promulgués par les art. 25<sup>bis</sup> CDI CH-UZ, 4 al. 3, 7 let. a et 17 al. 2 LAAF en transmettant à l'autorité requérante des documents et informations bancaires concernant une personne morale qui ne présente aucun lien de rattachement fiscal avec la République de l'Ouzbékistan.

Le Tribunal examinera d'abord et d'office la question du droit applicable *ratione temporis* et *materiae* à la demande d'assistance administrative et à la forme de celle-ci (consid. 4.1 infra). Il passera ensuite à l'examen du grief relatif à la violation la pertinence vraisemblable des informations requises en lien avec l'interdiction de la pêche aux renseignements (consid. 4.2 infra). Puis, le Tribunal traitera de la supposée violation de l'art. 4 al. 3 LAAF (consid. 4.3 infra). Enfin, il examinera le grief concernant la violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire (consid. 4.4 infra).

**4.1** En ce qui concerne l'examen du droit applicable *ratione temporis* et *materiae* à la demande d'assistance administrative et la forme de celle-ci.

**4.1.1** En l'espèce, dans la mesure où la requête porte sur le recouvrement de l'impôt sur le revenu du recourant 1 pour les années fiscales 2018 à 2022 et que les renseignements concernent cette même période, l'ensemble des dispositions mentionnées au considérant 3.1.1 sont applicables.

**4.1.2** La forme de la demande est en outre conforme aux exigences du ch. 5 let. b du Protocole (consid. 3.2.1 supra), 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.

**4.1.3** Partant, les conditions d'application *ratione temporis* et *materiae* à la demande d'assistance administrative et la forme de celle-ci sont remplies.

**4.2** Dans un premier grief, les recourants soutiennent que la transmission non occultée de l'ensemble des avis de débits et de crédits des relevés bancaires de la recourante 2 n'est pas vraisemblablement pertinente et constituerait une pêche aux renseignements visant indirectement la recourante 2. De plus, ces transactions révéleraient, selon eux, des secrets

d'affaires la concernant. Ainsi, la communication des informations devrait se limiter aux seuls avis de débits effectués en faveur du recourant 1.

**4.2.1** Le Tribunal constate avant tout que la demande du (...) 2022 est conforme aux exigences de forme (consid. 3.2.1 et 4.1.2 supra). Partant, cette requête est présumée remplir la condition de la pertinence vraisemblable et ne pas représenter une simple recherche exploratoire de preuves (consid. 3.2.2 supra). Il ressort également de la jurisprudence du Tribunal fédéral que de simples soupçons selon lesquels la personne visée par la demande d'assistance administrative disposerait d'actifs non déclarés auprès d'une banque suisse suffisent déjà à démontrer la pertinence vraisemblable de ces informations, respectivement que la demande ne relève pas d'une pêche aux renseignements illicite (consid. 3.3.1 et 3.3.2 supra). Il en va de même lorsqu'il existe un lien suffisamment concret entre les renseignements obtenus et l'état de fait présenté dans la demande (consid. 3.3.3 supra). Enfin, la jurisprudence précise que les informations financières, tel que des relevés bancaires, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial ou industriel protégé (consid. 3.4 supra).

**4.2.2** En l'espèce, l'autorité fiscale ouzbèke a indiqué dans sa requête d'entraide qu'un montant de 2 millions d'euros a été versé à titre de dividende par la société C.\_\_\_\_\_ à la recourante 2. Cette dernière a transféré ce montant de son compte bancaire en Suisse sur son compte bancaire en Russie. L'autorité requérante a précisé que le recourant 1 est l'ayant droit économique de la société C.\_\_\_\_\_ et de la recourante 2 (Faits, let. A.b supra). Ladite autorité soupçonne que lesdits fonds auraient été perçus par le recourant 1 à titre de dividende non déclaré (Faits, let. A.b supra). Or, les résidents ouzbèkes ont pour obligation de déclarer tous leurs revenus étrangers, tel que des dividendes, à l'autorité fiscale ouzbèke (Faits, let. A.b supra). En lien avec ce qui précède, l'autorité requérante souhaite savoir si d'autres fonds ont été transférés sur le compte bancaire suisse de la recourante 2 durant la période concernée. Le but de l'autorité fiscale ouzbèke est de déterminer si ces fonds ont été versés en faveur du recourant 1 à titre de dividende (Faits, let. A.c, B.b et B.f supra).

Il ressort des relevés bancaires de la recourante 2 notamment les transactions suivantes :

- 4 avis de débits en faveur du recourant 1 où il est mentionné comme étant l'administrateur unique (« the sole director ») de la recourante 2 (cf. dossier n° 24, Enclosure 4, p. 9, 10 et 16, de l'AFC).

- 4 avis de crédits en faveur de la recourante 2, lesquels sont désignés comme étant des paiements de dividendes (« dividends distribution » ; « partial payment of dividends » ; « final payment of dividends » ; cf. dossier n° 24, Enclosure 4, p. 5, 27 et 35, de l'AFC). Ces avis ont été ordonnés par l'administrateur unique (« the sole director ») de la société F.\_\_\_\_\_.
- 1 avis de crédit mentionné comme une distribution de dividende (« dividends distribution » ; cf. dossier n° 24, Enclosure 4, p. 34, de l'AFC) effectué de l'un à l'autre des propres comptes de la recourante 2.

Par ailleurs, de nombreux avis de crédit indiquent des versements d'intérêts (« income » ; cf. notamment dossier n° 24, Enclosure 4, p. 39, 40 et 41, de l'AFC) provenant de divers coupons d'obligation mentionnés sur le compte bancaire de la recourante 2.

Pour rappel, étant donné que l'ayant droit économique de la recourante 2 est le recourant 1, les avis de crédits mentionnés comme des dividendes et des intérêts sont effectués en faveur de ce dernier. Partant, les renseignements que l'AFC entend communiquer à l'autorité fiscale ouzbèke apparaissent vraisemblablement pertinents pour servir le but fiscal visé dans la demande. En effet, les documents bancaires (Faits, let. B.b et B.f supra ; dossier n° 24, Enclosure 4, de l'AFC) objet de la demande d'assistance administrative et en particulier les relevés bancaires de la recourante 2 remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable. 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 requérante de compléter l'assiette de l'impôt sur le revenu du recourant 1 en République d'Ouzbékistan (consid. 3.3.1 supra). Le fait de supprimer l'ensemble des avis de débits et de crédits qui figurent sur les relevés bancaires, à l'exception des débits effectués en faveur du recourant 1, ferait perdre toute portée à la demande d'assistance administrative à cet égard, en particulier lorsque les avis de crédits sont mentionnés comme des dividendes et des intérêts versés en faveur de la recourante 2, soit concrètement en faveur du recourant 1.

Par conséquent, les relevés bancaires de la recourante 2 collectés par l'AFC ont un lien suffisamment concret avec l'état de fait présenté dans la demande. Ils sont donc vraisemblablement pertinents, ne peuvent être

qualifiés de pêche aux renseignements et ne doivent pas être occultées (consid. 3.3.1 à 3.3.3 supra).

Enfin, les recourants n'expliquent pas en quoi les transactions des relevés bancaires de la recourante 2 seraient couvertes par le secret d'affaire. En effet, ils se contentent de faire mention de ce grief de manière générale sans apporter ni de motivation ni d'élément concret à l'appui. Or, conformément à la jurisprudence (consid. 3.4 supra) les informations financières, tel que des relevés bancaires, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial ou industriel protégé, à moins que leur divulgation ne trahisse un tel secret, par exemple lorsqu'il s'agit de documents d'achat permettant de révéler la formule exclusive d'un produit. En l'occurrence, les transactions inscrites dans les relevés bancaires de la recourante 2 se résument à des transferts de fonds, des paiements de dividendes et d'intérêts, ainsi qu'à l'achat et la vente d'actifs. Dès lors, il n'apparaît pas que ces transactions soient susceptibles de trahir un secret d'affaire (consid. 3.4 supra).

**4.2.3** Au vu de ces éléments, le Tribunal ne constate pas de violation du principe de la pertinence vraisemblable en lien avec l'interdiction de la pêche aux renseignements par l'autorité requérante. Le grief des recourants doit donc être rejeté.

**4.3** Dans un second grief, les recourants allèguent la violation de l'art. 4 al. 3 LAAF. Ils soutiennent que la transmission des relevés bancaires de la recourante 2 (cf. dossier n° 24, Enclosure 4, de l'AFC) ne sont pas vraisemblablement pertinents pour l'examen de la situation fiscale du recourant 1. De plus, les recourants estiment que la recourante 2 n'est pas visée par la demande d'entraide et doit être considérée comme un tiers.

**4.3.1** En l'occurrence, les documents bancaires objet de la demande d'assistance administrative et en particulier les relevés bancaires de la recourante 2 dont le recourant 1 est l'ayant droit économique, remplissent l'exigence de la pertinence vraisemblable (consid. 4.2.2 et 4.2.3 supra).

**4.3.2** Par ailleurs, c'est à juste titre que l'AFC a considéré la recourante 2 comme étant une personne habilitée à recourir (consid. 1.4 et 3.5 a contrario supra). En effet, elle est intimement liée au recourant 1 qui en est à la fois l'administrateur unique et l'ayant droit économique du compte bancaire. En outre, la recourante 2 est citée à plusieurs reprises dans la requête d'entraide, c'est notamment le transfert d'un montant en 2 millions

d'euros effectuées par cette dernière qui est le point de départ du contrôle par l'autorité requérante de l'assiette d'impôt sur le revenu du recourant 1.

**4.3.3** Il résulte de ce qui précède que le Tribunal ne constate pas de violation de l'art. 4 al. 3 LAAF, dans la mesure où l'ensemble des avis de débits et de crédits des relevés bancaires de la recourante 2 sont vraisemblablement pertinents. Le grief des recourants doit donc être rejeté.

**4.4** Dans un ultime grief, les recourants font valoir que l'AFC viole gravement les principes promulgués par l'art. 25<sup>bis</sup> CDI CH-UZ, ainsi que les art. 4 al. 3, 7 let. a et 17 al. 2 LAAF, à savoir le principe de pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements (consid. 4.2 et 4.3 supra).

**4.4.1** En l'espèce, il a été démontré précédemment que l'ensemble des conditions de l'assistance administrative sont remplies (consid. 4.1, 4.2 et 4.3 supra). En effet, le Tribunal a constaté que les avis de débits et de crédits contenus dans les relevés bancaires de la recourante 2 sont nécessaires à l'autorité requérante pour déterminer et compléter l'assiette fiscale du recourant 1 (consid. 4.2.2 et 4.3.1 supra) et que la recourante 2 est une personne habilitée à recourir (consid. 4.3.2 supra). À cela s'ajoute que l'échange d'informations n'est pas restreint par l'art. 1 CDI CH-UZ (art. 25<sup>bis</sup> al. 1 in fine CDI CH-UZ). Dès lors, les principes de la pertinence vraisemblable et de l'interdiction de la pêche aux renseignements ne sont pas violés (consid. 4.2.4 et 4.3.3 supra).

**4.4.2** Par conséquent, il ne saurait être retenu que la décision entreprise viole les principes promulgués par les art. 25<sup>bis</sup> CDI CH-UZ, 4 al. 3, 7 let. a et 17 al. 2 LAAF. Le grief d'arbitraire doit être rejeté.

**4.5** 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.

## **5.**

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

**6.**

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).

**7.**

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 des recourants. 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 aux recourants et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Emilia Antonioni Luftensteiner

Fabio Iannicelli

**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)